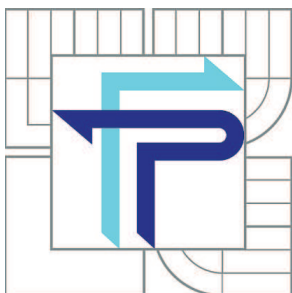


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF FINANCES

## NÁVRH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

PROPOSAL FOR OF MANAGEMENT ACCOUNTING

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

TEREZA KUBITOVÁ

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MICHAL POLÁK, Dr.

BRNO 2013

# **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

**Kubitová Tereza**

---

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

**Návrh manažerského účetnictví**

v anglickém jazyce:

**Proposal for of Management Accounting**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza problému

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Literatura

Seznam odborné literatury:

KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a akt. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, M. Jak číst finanční výkazy. Brno: Computer Press, 2008. 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5.

LANDA, M. a M. POLÁK. Ekonomické řízení podniku. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

RŮČKOVÁ, P. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 2. akt. vyd. Praha: Grada, 2008. 120 s. ISBN 978-80-247-2481-2.

SEDLÁČEK, J. Finanční analýza podniku. Brno: Computer Press, 2007. 154 s. ISBN 978-80-251-1830-6.

SEDLÁČEK, J. Finanční analýza podniku. 2. akt. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 152 s. ISBN 978-80-251-3386-6.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Polák, Dr.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2012/2013.

L.S.

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
Ředitel ústavu

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
Děkan fakulty

V Brně, dne 27.05.2013

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se zabývá problematikou manažerského účetnictví. Analyzuje současnou finanční situaci a způsob řízení nákladů v konkrétní firmě. Obsahuje návrh implementace jednoduchého systému manažerského účetnictví s cílem zefektivnit řízení a hospodaření jednotlivých oddělení a zároveň umožnit plánovat a kontrolovat náklady.

## **Abstract**

This bachelor's thesis deals with management accounting. The thesis analyses the current financial situation and the way of controlling costs in the particular company. The practical part of it consists of the basic system of management accounting. This system should provide more effective management of company departments and allow to plan and control the costs.

## **Klíčová slova**

manažerské účetnictví, náklady, výnosy, analýza, řízení

## **Key words**

management accounting, costs, income, analysis, controls

### **Bibliografická citace**

KUBITOVÁ, T. *Návrh manažerského účetnictví*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2013. 81 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michal Polák, Dr.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. května 2013

.....

podpis

## **Poděkování**

Chtěla bych poděkovat vedoucímu své práce Ing. Michalovi Polákovi, Dr. především za odborné vedení a cenné rady, které mi při zpracování bakalářské práce velmi pomohly.

# OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE A METODY ŘEŠENÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE .....	12
1    TEORETICKÁ VÝCHODISKA .....	14
1.1    Definice malého a středního podniku .....	14
1.1.1    Výhody a nevýhody malých a středních podniků.....	14
1.1.2    Malý a střední podnik .....	15
1.2    Finanční analýza.....	16
1.2.1    Předmět a cíl finanční analýzy .....	16
1.2.2    Fundamentální a technická analýza .....	17
1.2.3    Metody finanční analýzy .....	18
1.2.4    Analýza absolutních dat.....	18
1.3    Manažerské účetnictví.....	19
1.3.1    Úkoly manažerského účetnictví.....	20
1.3.2    Klasifikace nákladů v manažerském účetnictví.....	20
1.3.3    Systémy manažerského účetnictví .....	23
1.4    Kalkulační systém a výkonové účetnictví.....	23
1.4.1    Funkce kalkulací a kalkulační pojmy .....	24
1.4.2    Alokace nákladů .....	24
1.4.3    Metody alokace nákladů na kalkulační jednici .....	25
1.4.4    Členění kalkulací .....	26
1.5    Rozpočtový systém a odpovědnostní účetnictví .....	27
1.5.1    Ekonomické plánování a rozpočtový systém.....	28
1.5.2    Klasifikace plánů a rozpočtů.....	29
1.5.3    Organizační uspořádání podniku .....	30



1.5.4	Ekonomická struktura podniku .....	30
1.6	Metody analýzy odchylek .....	31
1.6.1	Normová metoda.....	32
1.6.2	Metoda standardních nákladů .....	32
2	ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE.....	33
2.1	Základní informace .....	33
2.1.1	Cíle společnosti.....	34
2.1.2	Historie společnosti.....	34
2.1.3	Předmět podnikání .....	34
2.2	Organizační struktura společnosti .....	35
2.3	Ekonomická struktura .....	36
2.3.1	Oddělení společnosti.....	36
2.3.2	Popis jednotlivých subjektů .....	36
2.4	Analýza finanční situace podniku .....	37
2.4.1	Výsledky horizontální a vertikální analýzy rozvahy .....	37
2.4.2	Výsledky horizontální a vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty .....	38
2.4.3	Předpokládaný budoucí vývoj nákladů a výnosů .....	38
2.5	Analýza současného stavu manažerského účetnictví.....	39
2.5.1	Výzkum a popis současné situace.....	39
2.5.2	Zhodnocení stavu.....	40
2.5.3	Návrhy a doporučení.....	41
3	NÁVRHY ŘEŠENÍ .....	43
3.1	Struktura navrhovaného modelu .....	43
3.2	Klasifikace jednotlivých nákladů a výnosů.....	44
3.3	Natavení standardů v oblasti podílu na nákladech a výnosech .....	46
3.4	Nastavení vazeb a pravidel.....	47

3.4.1	Výpočet koeficientů .....	49
3.4.2	Vzorový příklad .....	50
3.4.3	Způsob plánování výnosů .....	51
3.5	Vlastní model .....	51
3.5.1	Sledování jednotlivých zakázek.....	70
3.6	Návrh opatření v oblasti účetnictví .....	74
ZÁVĚR .....		77
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....		78
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ .....		79
SEZNAM PŘÍLOH.....		81

## ÚVOD

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku manažerského účetnictví. Toto téma jsem si vybrala proto, že je velmi blízké oboru, který studuji, a poskytuje mi možnost prohloubit si stávající znalosti v oblasti manažerského účetnictví a finančního řízení. Vzhledem k tomu, že bych se těmto oblastem chtěla v rámci svého budoucího povolání věnovat, tak je pro mě zpracování této bakalářské práce velkým přínosem. Dalším důvodem pro volbu právě tohoto tématu byla možnost osobní spolupráce s konkrétní společností a řešení praktického problému s možností uplatnění dosažených výsledků.

Výsledkem této práce je funkční „ekonomický model“ zobrazující finanční situaci a hospodaření společnosti a jejích jednotlivých oddělení za určité období. Tento model slouží k přibližnému, ale dostatečně přesnému odhadu vývoje nákladů a výnosů v daném období tak, aby zajistil optimální rozhodování o výhodnosti či nevýhodnosti daných projektů a zakázek. Model funguje jako určitý zjednodušený systém manažerského účetnictví. Předpokládám, že se tento model bude v dané společnosti používat. Do budoucna by samozřejmě bylo možné pracovat na vytvoření nástrojů umožňujících ještě přesnější identifikaci daných hospodářských operací v rámci podnikání, a to pomocí složitějšího systému manažerského účetnictví. Při této variantě by bylo třeba počítat s určitými náklady spojenými s implementací takového systému a také s jeho následným provozem.

Úvodní část práce je věnována teoretickým východiskům, která jsou zaměřena zejména na oblast manažerského účetnictví. Tento teoretický rámec považuji za nezbytný při zpracování bakalářské práce, protože tím získám informace, které mi pomohou utvořit si lepší náhled na danou problematiku a blíže jí porozumět. Další částí práce je analýza současné situace a identifikace konkrétního problému. V této části je popsána aktuální finanční situace společnosti a stav manažerského účetnictví. Na základě provedené analýzy jsou učiněna doporučení vedoucí ke zlepšení stávající situace. Vlastní návrhy řešení jsou realizovány prostřednictvím již výše zmiňovaného „ekonomického modelu“ sloužícího jako nástroj manažerského účetnictví. Tímto návrhem se blíže zabývá poslední kapitola práce.

## **CÍLE A METODY ŘEŠENÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

Cílem této bakalářské práce je vytvořit funkční a v praxi použitelný model finančního plánování a kontroly v konkrétní společnosti. Tento model by měl umožnit orientačně plánovat a kontrolovat náklady a výnosy jak jednotlivých oddělení, tak společnosti jako celku. Pomocí tohoto modelu by také společnost mohla porovnáváním skutečnosti se stanoveným plánem průběžně sledovat a kontrolovat svoji finanční situaci, což by jí pomohlo v rozhodovacím procesu.

Dílčím cílem je zpracování těchto informací a následných výstupů v přehledné grafické podobě ve formě názorných tabulek a grafů. Dále vytvoření speciální tabulky poskytující údaje o jednotlivých zaměstnancích. Mezi tyto údaje lze zahrnout informace o zařazení jednotlivých pracovníků do příslušného oddělení, druhu pracovního úvazku, výši jejich měsíční mzdy, celkových nebo hodinových mzdových nákladech zaměstnavatele na daného zaměstnance apod. Pomocí takto zpracovaných údajů bude možné aktuálně vyhodnocovat a plánovat mzdové náklady určitých projektů.

Výše zmíněných cílů bych chtěla dosáhnout pomocí následujících postupů. V rámci analytické části bakalářské práce se jedná o popsání organizační a ekonomické struktury společnosti. Následná analýza finanční situace mi pomůže získat pohled na aktuální stav a případně odhadnout budoucí vývoj. Stěžejní analýza se týká hodnocení aktuálního stavu manažerského účetnictví a je východiskem pro řešení problému a poskytnutí návrhů na zlepšení situace v oblasti kontroly a řízení.

Postup vedoucí ke zpracování této analýzy včetně vyhodnocení zjištěných skutečností spočívá v následujících krocích: Provedení výzkumu týkajícího se aktuálního stavu manažerského účetnictví v dané společnosti. Oslovení vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení a zjištění jejich přehledu o nákladovosti a výnosnosti svých oddělení, případně jednotlivých projektů, na kterých jsou zainteresováni. Zjištění, zda jim tento stav vyhovuje či nevyhovuje apod. Vyhodnocení získaných informací a učinění odpovídajících závěrů. Učinění návrhu v oblasti manažerského účetnictví a doporučení způsobu řízení a kontroly nákladů do budoucna.

Praktickou aplikací tohoto návrhu se zabývá celá třetí kapitola. Východiskem pro návrh ekonomického modelu je určení způsobu přiřazování jednotlivých nákladů příslušným oddělením. Stěžejní částí je správná identifikace a rozdělení nákladů vznikajících dané společnosti. Hlavním úkolem je určit vazby a nastavit taková pravidla způsobu přiřazování nákladů a výnosů jednotlivým oddělením, aby bylo možné je umět do budoucna již předem rozdělit a určit tak, jakým způsobem se daná oddělení podílejí na výsledku hospodaření.

# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

V této kapitole jsou zpracovány teoretické poznatky získané jak během bakalářského studia, tak prostřednictvím odborné literatury, jež jsou východiskem pro zpracování této bakalářské práce týkající se především problematiky manažerského účetnictví.

Nejprve jsou zde vymezeny pojmy malého a středního podniku z hlediska jejich charakteristik a vzájemných rozdílů, předností i nevýhod. Dále je tato kapitola zaměřena na teoretické pojetí finanční analýzy, jejích cílů a metod, které jsou nezbytné pro zpracování analytické části. Stěžejní část této kapitoly poskytuje pohled na manažerské účetnictví z hlediska jeho základních úkolů, klasifikace nákladů a aplikovaných systémů. Poslední část je věnována popisu kalkulačního a rozpočtového systému. Tyto poznatky jsou využity jak v analytické části, tak i v návrhové části práce.

## 1.1 Definice malého a středního podniku

Malé a střední podniky spadají do kategorie podniků s nízkým počtem zaměstnanců. Jednotlivé státy a instituce používají pro definici této kategorie různá kritéria. V Evropské unii se za hranici považuje 250 zaměstnanců, zatímco ve Spojených státech je to dokonce 500 zaměstnanců. V odborné literatuře se často využívá zkratka SME (Small and Medium Enterprise) nebo SMB (Small and Medium Business).<sup>1</sup>

### 1.1.1 Výhody a nevýhody malých a středních podniků

Kategorie malých a středních podniků je spojena s určitými výhodami i nevýhodami. Mezi hlavní výhody malých a středních podniků můžeme zařadit například pružné reagování na změny, inovativnost a rychlost přijímání podnikatelských rozhodnutí. Naproti tomu mezi nevýhody těchto podniků patří například omezené možnosti zaměstnávání odborníků ve správě a řídicích činnostech, omezené možnosti získávání výhod z rozsahu produkce nebo také omezené prostředky na propagaci a reklamu.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> *Malé a střední podniky*. [online]. 2013 [cit. 2013-22-05].

<sup>2</sup> *Malé a střední podniky*. [online]. 2013 [cit. 2013-22-05].

### 1.1.2 Malý a střední podnik

„Podnik je soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.“<sup>3</sup>

Tabulka 1: Kritéria pro zařazení podniku mezi SME (Převzato ze<sup>4</sup>)

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců: Roční pracovní jednotka	Roční obrat	nebo	Roční bilanční suma
střední	< 250	< 50 mil. €	nebo	< 43 mil. €
malý	< 50	< 10 mil. €	nebo	< 10 mil. €
mikropodnik	< 10	< 2 mil. €	nebo	< 2 mil. €

Výše uvedená tabulka zobrazuje složení kategorie SME. Do této kategorie řadíme **střední podniky**, ve kterých je zaměstnáno méně než 250 zaměstnanců a jejichž roční obrat nepřesahuje 50 milionů eur nebo jejichž bilanční suma roční rozvahy je menší než 43 milionů eur. Dále jsou v tabulce definovány **malé podniky**, které zaměstnávají méně než 50 zaměstnanců a jejichž roční obrat nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 10 milionů eur. Posledním typem podniků spadajících do této kategorie jsou **mikropodniky** zaměstnávající méně než 10 zaměstnanců a ročním obratem nebo bilanční sumou roční rozvahy nepřesahující 2 miliony eur.

<sup>3</sup> Zákon č.513/1991Sb., obchodní zákoník ze dne 5. listopadu 1991.

<sup>4</sup> *Malé a střední podniky*. [online]. 2013 [cit. 2013-22-05].

Pro podnik je dodržování počtu zaměstnanců povinné. Podnik si ale může vybrat limit obratu nebo bilanční sumy. Nemusí plnit oba limity a může jeden z nich překročit, aniž by ztratil statut SME.<sup>5</sup>

## 1.2 Finanční analýza

Finanční analýza, resp. její metody slouží k hodnocení finančního zdraví podniku. Součástí klasické finanční analýzy jsou dvě navzájem propojené části, a to kvalitativní, tzv. fundamentální analýza, a kvantitativní, tzv. technická analýza. Následující kapitoly se zabývají především metodami technické analýzy. Východiskem finanční analýzy jsou účetní data, která jsou dále zpracovávána a doplňována finančními i nefinančními ukazateli. Takto získaná data, podrobená hlubšímu zkoumání, vedou až ke konečnému hodnocení finanční situace podniku.<sup>6</sup>

### 1.2.1 Předmět a cíl finanční analýzy

Nástrojem hodnocení ekonomické situace podniků je finanční analýza, která umožňuje nejen odhalovat působení ekonomických i neekonomických faktorů, ale i odhadovat jejich budoucí vývoj. Předmětem finanční analýzy je získávání různých informací o kvalitativních a kvantitativních vlastnostech jevů a jejich následná analýza. Hlubším zkoumáním vztahů mezi finančními ukazateli a informacemi lze najít příčiny daného vývoje podniku. Finanční analýza podniku je pojímána jako metoda hodnocení finančního hospodaření podniku a je zaměřena na identifikaci problémů, silných a slabých stránek. Interpretace informací získaných pomocí finanční analýzy slouží jako podklad pro rozhodování managementu podniku.

Mezi hlavní cíle finanční analýzy podniku patří:

- analýza dosavadního vývoje podniku,
- posouzení vnitřního a vnějšího vlivu prostředí podniku,
- srovnání výsledků analýzy v prostoru,
- analýza vztahů mezi jednotlivými ukazateli,

---

<sup>5</sup> Malé a střední podniky. [online]. 2013 [cit. 2013-22-05].

<sup>6</sup> SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*, s. 1.



- poskytnutí informací pro rozhodování,
- analýza variant budoucího vývoje a výběr neoptimálnější varianty,
- návrhy ve finančním plánování a řízení podniku.

Pro komplexní pohled na finanční situaci podniku je třeba podnik posuzovat v rámci ekonomického prostředí, v němž se nachází.<sup>7</sup>

### 1.2.2 Fundamentální a technická analýza

V rámci hodnocení hospodářských jevů existují dva přístupy:

- a) fundamentální analýza,
- b) technická analýza.

**Fundamentální analýza** je založena na rozsáhlých znalostech vzájemných souvislostí jak mezi ekonomickými, tak mimoekonomickými jevy. Využívá zkušeností odborníků (nejen provozovatelů, ale i přímých účastníků ekonomických procesů) a jejich subjektivních odhadů a názorů na situace a jejich trendy. Zpravidla zpracovává velké množství kvalitativních údajů. Pokud využívá kvantitativní informaci, odvozuje většinou své závěry bez použití algoritmizovaných postupů.

**Technická analýza** využívá matematické, statistické a další algoritmizované metody ke kvantitativnímu zpracování ekonomických dat. Následné výsledky kvalitativně posuzuje a ekonomicky interpretuje. Postup finanční technické analýzy zahrnuje následující etapy:

- a) Výpočet ukazatelů zkoumané firmy. Tato etapa zahrnuje výběr srovnatelných podniků, přípravu dat a ukazatelů a jejich výpočet.
- b) Srovnání hodnot s odvětvovými průměry. Volba vhodné metody pro hodnocení ukazatelů a výpočet relativní pozice firmy.
- c) Analýza časových trendů.
- d) Analýza vztahů mezi jednotlivými ukazateli pomocí pyramidové soustavy.
- e) Návrh v oblasti finančního plánování a řízení.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*, s. 3-5.

<sup>8</sup> SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera*, s. 5-6.

### 1.2.3 Metody finanční analýzy

Metody používané při finanční analýze můžeme obecně rozdělit na metody, které využívají elementární matematiku, a na metody založené na složitějších matematických postupech a myšlenkách. Tato kapitola se zaměřuje pouze na metody elementární technické analýzy. Mezi tyto metody patří:

- a) analýza absolutních ukazatelů (stavových i tokových),
  - analýza trendů (horizontální analýza),
  - procentní rozbor (vertikální analýza),
- b) analýza rozdílových ukazatelů,
- c) analýza poměrových ukazatelů,
  - rentability,
  - aktivity,
  - zadluženosti a finanční struktury,
  - likvidity,
  - kapitálového trhu,
  - provozní činnosti,
  - cash flow,
- d) analýza soustav ukazatelů,
  - pyramidové rozklady,
  - predikční modely.<sup>9</sup>

### 1.2.4 Analýza absolutních dat

K hodnocení finanční situace firem se při této analýze využívají přímo data získaná nejčastěji z účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty). Kromě sledování změn absolutní hodnoty ukazatelů v čase se obvykle zjišťují také jejich relativní procentní změny. Absolutní ukazatele jsou konkrétně uplatněny v analýze vývojových trendů a v procentní analýze komponent.

---

<sup>9</sup> SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera*, s. 8-9.

**Horizontální analýza** srovnává změny ukazatelů v časové řadě. Změny jednotlivých položek výkazů sledujeme po řádcích, přičemž bereme v úvahu jak jejich absolutní hodnotu, tak procentní. Sledovaným obdobím je obvykle úsek 3 – 10 let, přičemž čím více dat máme k dispozici, tím jsou výsledky přesvědčivější a objektivnější.<sup>10</sup>

*„Horizontální analýza se běžně používá k zachycení vývojových trendů ve struktuře majetku i kapitálu podniku. Zejména grafické zobrazení změn vybraných položek majetku i kapitálu, nákladů a výnosů podniku v čase je velmi ilustrativní a působivé. Je nejčastěji používanou a nejjednodušší metodou při vypracování zpráv o hospodářské situaci podniku a o jeho minulém i budoucím vývoji.“<sup>11</sup>*

**Vertikální analýza** zkoumá finančně majetkovou stabilitu firmy. Posuzujeme strukturu aktiv a pasiv, respektive jaký podíl tvoří jednotlivá aktiva a pasiva na celkové bilanční sumě. Ze struktury aktiv a pasiv je zřejmé, jaký majetek je potřebný pro hospodářský chod firmy a z jakých zdrojů byl pořízen. Schopnost vytvářet a udržovat rovnovážný stav majetku a kapitálu je podmínkou pro ekonomickou stabilitu firmy.

Při procentním vyjádření jednotlivých komponent postupujeme v rámci vertikální analýzy v jednotlivých letech odshora dolů (ve sloupcích), nikoli napříč jednotlivými roky. Ve výkazu zisku a ztráty se pro procentní vyjádření jako základ 100% bere obvykle velikost tržeb a v rozvaze hodnota celkových aktiv, resp. pasiv podniku. Výhodou vertikální analýzy je, že nezávisí na meziroční inflaci, a tím umožňuje srovnatelnost výsledků z různých let a srovnání podniků v čase i prostoru.<sup>12</sup>

### 1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které slouží vedoucím pracovníkům pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje jejich podniku. Jedná se o soubor různých informací potřebných pro efektivní řízení dané společnosti. Údaje získané prostřednictvím manažerského účetnictví pomáhají předvídat budoucí vývoj a slouží k hodnocení správnosti dříve přijatých rozhodnutí. Informace

---

<sup>10</sup> SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera*, s. 15.

<sup>11</sup> SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*, s. 15.

<sup>12</sup> SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera*, s. 17-26.

získané v rámci manažerského účetnictví nevyjadřují pouze přesně danou skutečnost, ale i skutečnost, která může být určitým způsobem upravena, protože tyto informace poskytují zdroj pro plánování a rozhodování o příslušných jevech v budoucnosti. Nemohou tedy podávat zcela shodný obraz o podniku jako informace získané prostřednictvím finančního účetnictví.<sup>13</sup>

### **1.3.1 Úkoly manažerského účetnictví**

V rámci manažerského účetnictví lze sledovat jeho několik funkcí. Mezi základní úkoly manažerského účetnictví patří:

#### **1. Podávání informací:**

- o struktuře nákladů (případně i výnosů), a to zejména:
  - v druhovém členění,
  - v účelovém členění,
- o výkonech jak v naturálním, tak v hodnotovém vyjádření,
- o útvarech, zejména pak o nákladech, jenž vznikají v daném útvaru.

#### **2. Zajišťování informací pro výkonové a odpovědnostní účetnictví:**

- z hlediska výkonového zabezpečovat tvorbu systému kalkulací,
- z hlediska odpovědnostního vytvářet soustavu ekonomických plánů a rozpočtů ve vazbě na organizační, resp. ekonomickou strukturu podniku.

#### **3. Metodické zajišťování sestavení dílčích a celkových plánů a rozpočtů v rámci podniku, a to zejména v podobě plánované rozvahy, výkazu zisku a ztráty a CF.**

#### **4. Zajišťování běžné kontroly nákladů.**

#### **5. Poskytování informací pro řešení různých typů rozhodovacích úloh (cenových, investičních apod.).<sup>14</sup>**

### **1.3.2 Klasifikace nákladů v manažerském účetnictví**

Náklady lze v rámci manažerského účetnictví klasifikovat podle několika hledisek a do různých skupin:

---

<sup>13</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 5.

<sup>14</sup> tamtéž, s. 6.

- a) podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů (*druhové členění*),
- b) podle bezprostředního účelu jejich vynaložení (*účelové členění*),
- c) podle jejich *závislosti na změnách v objemu výkonů*,
- d) z hlediska *potřeb rozhodování*.

### **Druhové členění nákladů**

Pro náklady v druhovém členění je charakteristické, že se jedná o náklady externí a prvotní. V druhovém členění se nerozlišuje účel vynaložených nákladů (např. zda jde o mzdy produkčních pracovníků nebo o mzdy režijní). Toto členění nákladů je východiskem regulace kvantitativních proporcí mezi potřebou určité struktury, výší zdrojů a jejich pohotovou dispozicí.

### **Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů sleduje jejich vztah k vlastní příčině vzniku nákladů a jejich objektům. Každý vznik nákladů musí být doložen konkrétně specifikovaným účelem. Z hlediska účelového členění lze tyto náklady dále rozdělit na:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady přímé a nepřímé,
- náklady jednicové a režijní.

Přímé náklady lze přiřadit konkrétním výkonům, objektům, se kterými přímo souvisejí. Jedná se např. o přímé mzdy nebo přímý materiál. Naproti tomu nepřímé náklady nemají s daným výkonem přímou vazbu. K jednotlivým výkonům jsou přiřítány nepřímě.

### **Náklady členěné podle závislosti na změnách v rozsahu aktivit**

Dle závislosti nákladů na změnách v rozsahu aktivit (objemu) výkonů můžeme rozlišit dvě základní skupiny:

- náklady *variabilní* (proměnlivé),
- náklady *fixní* (stálé).

**Variabilní náklady** se ve své absolutní výši mění v závislosti na změnách v objemu výkonů (při zastavení výroby by přestaly vznikat). Proporcionalnost jejich vývoje závisí na stabilitě podmínek výroby. Jedná se o jednicové náklady. Variabilní náklady se dále dělí na:

- náklady proporcionální,
- náklady podproporcionální,
- náklady nadproporcionální.

Celková výše proporcionálních nákladů se mění přímo úměrně s objemem výkonů. Náklady na každou další jednotku jsou stejné. Podproporcionální náklady se ve své absolutní výši mění v závislosti na objemu výkonů pomalejším tempem. Naproti tomu nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem výkonů.

**Fixní náklady** jsou relativně stálé. Nereagují na změny v objemu výkonů tak jako náklady variabilní. V rámci daného rozmezí zůstávají při změnách v objemu výkonů ve své absolutní výši neměnné. Jsou to nejčastěji náklady určené k zajištění výrobního procesu (jejich značná část se vynakládá často ještě před zahájením výrobního procesu). Vznikají v souvislosti s vynakládáním techniky nedělitelných zdrojů.

### **Náklady a výnosy členěné z hlediska rozhodování**

Jedním z klíčových úkolů manažerského účetnictví je poskytovat informace o různých typech rozhodovacích úloh orientovaných na budoucnost. Řešení těchto rozhodovacích úloh ovlivňuje variabilita podmínek, ze kterých se dané rozhodnutí uskutečňuje. Je tedy nezbytné, aby manažerské účetnictví poskytovalo pro potřeby rozhodování relevantní informace vzhledem k dané rozhodovací situaci.<sup>15</sup>

*„Náklady a výnosy relevantní pro rozhodování jsou takové budoucí hodnoty nákladů a výnosů, které odpovídají uskutečnění daného rozhodnutí a vykazují rozdíly mezi jednotlivými alternativami. Náklady a výnosy, které neodpovídají těmto charakteristikám, jsou pro rozhodování irelevantní.“<sup>16</sup>*

---

<sup>15</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 10-14.

<sup>16</sup> tamtéž, s. 14.

### 1.3.3 Systémy manažerského účetnictví

Klíčovým problémem manažerského účetnictví, volby jeho systémů a nástrojů je správná **identifikace nákladového objektu**. Nákladovým objektem mohou v zásadě být produkt, vnitropodnikový útvar, procesy nebo aktivity a jejich přínos pro celkový výsledek hospodaření. Při řešení primární orientace manažerského účetnictví lze rozlišit základní systémy manažerského účetnictví:

- výkonově orientovaný účetní systém,
- odpovědnostně orientovaný účetní systém,
- procesně orientovaný účetní systém.

V případě *výkonově orientovaného účetního systému* je nákladovým objektem výkon (zakázka, produkt, skupina produktů). Je zde třeba identifikovat a rozvrhnout náklady podle místa vzniku výnosů a nákladů.

V rámci *odpovědnostně orientovaného účetního systému* je nákladovým objektem vnitropodnikový útvar odpovědný za vznik nákladů.

Z hlediska *procesně orientovaného účetního systému* je nákladovým objektem proces (skupina aktivit). V tomto systému je primárním hlediskem „nákladovost“ procesů.

Uvedené systémy manažerského účetnictví se vzájemně nevylučují. Zvláště v praxi dochází k jejich vzájemnému prolínání. Vyskytuje se kombinace zejména výkonového a odpovědnostního systému.<sup>17</sup>

### 1.4 Kalkulační systém a výkonové účetnictví

Kalkulační systém je klíčovým nástrojem výkonového účetnictví. Pomocí kalkulací lze zjišťovat a analyzovat náklady ve vztahu k jednotlivým podnikovým výkonům. Tento systém zároveň slouží jako nástroj vnitropodnikového řízení. Pomocí jeho technik a nástrojů může společnost řídit hospodárnost a efektivnost prováděných výkonů, což je pro udržení zdraví podniku nezbytné.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 18-19.

<sup>18</sup> tamtéž, s. 35.

### 1.4.1 Funkce kalkulací a kalkulační pojmy

Pojem kalkulace můžeme definovat jako nástroj sloužící k propočtu nákladů, přínosu, zisku za výrobek, práci nebo službu. Stěžejní význam kalkulace spočívá v tom, že zobrazuje naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiky. Dále umožňuje ovlivňovat výši a strukturu nákladů na daný produkt, a tím i hospodářský výsledek podniku. Kalkulace také patří k jednomu ze základních nástrojů řízení nákladů.

Při sestavování kalkulací je nutné rozlišovat tyto základní pojmy:

- a) předmět kalkulace,
- b) proces přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- c) struktura nákladů.

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí, respektive provádí. Předmět kalkulace může mít podobu jednoho produktu (výrobku, zboží či služby) nebo i celé jejich skupiny.

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují celkové náklady.<sup>19</sup>

### 1.4.2 Alokace nákladů

*„Proces přiřazování nákladů na příslušnou kalkulační jednici se označuje jako alokace nákladů.“<sup>20</sup>*

V rámci tohoto procesu lze rozlišit:

- cíle alokace,
- principy alokace,
- alokační fázi,
- rozvrhovou základnu.

---

<sup>19</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 35-36.

<sup>20</sup> tamtéž, s. 37.



Cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Každý způsob alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu a danou rozhodovací úlohu.

Existují tři různé principy přiřazování nákladů výkonům, a to:

- princip příčinné souvislosti vzniku nákladů,
- princip únosnosti (reprodukce),
- princip průměrování.

Alokační fáze je dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem. Tento proces se člení na tři alokační fáze:

- a) přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik,
- b) nalezení veličiny, jež vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady,
- c) co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na jednotlivé druhy vyráběných nebo prováděných výkonů.

Veličina, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a nepřímými náklady, se označuje jako rozvrhová základna. Pomocí rozvrhové základny lze vyjádřit zprostředkovaný vztah nákladů k jednici výkonu. Základním požadavkem na její aplikaci je co nejpřesnější příčinná souvislost. V praxi patří mezi nejčastěji používané rozvrhové základny spotřeba přímého materiálu nebo počty odpracovaných přímých hodin pracovníků.<sup>21</sup>

#### **1.4.3 Metody alokace nákladů na kalkulační jednici**

Způsob přičítání nákladů na kalkulační jednici představuje, v rámci procesu tvorby kalkulace, jeden se základních metodických problémů. Pro rozvržení nepřímých nákladů na jednici výroby se používají následující metody:

- kalkulace dělením prostá,

---

<sup>21</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 37.

- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková,
- metoda ABC (Activity Based Costing).

**Kalkulace dělením prostá** je založena na rozdělení nákladů na kalkulační jednici prostým dělením celkové výše nepřímých (režijních) nákladů počtem kalkulačních jednic. Tato kalkulace je jednoduchá, ale hodí se pouze tam, kde je výroba téměř homogenní.

**Kalkulace dělením s poměrovými čísly** se používá při několika výkonech, které se od sebe liší hmotností, pracností apod. Tyto odlišnosti se při sestavení kalkulace zohledňují pomocí tzv. poměrového čísla, které určuje vzájemný poměr výše nákladů mezi jednotlivými výkony.

**Přírážková kalkulace** je vhodná při výrobě několika nákladově různorodých výrobků s odlišnými technologickými postupy. Přímé náklady se na danou kalkulační jednici přičítají v případě předběžné kalkulace podle příslušných norem, u výsledné kalkulace se používají údaje o skutečné spotřebě. Nepřímé náklady, jež jsou společné pro všechny výkony, se na příslušné kalkulační jednice přičítají pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny a vypočtených režijních přírážek.

**Metoda ABC** je metoda přiřazování nákladů podle aktivit. Tato metoda je založena na poznatku, že náklady nelze na kalkulační jednici přičítat jen podle základů vyjadřujících objem, ale i podle dílčích činností. Základem rozlišení aktivit je určení příčin vzniku nákladů. Smysl této metody spočívá ve snaze najít postup, který příčinný vztah mezi výkonem a náklady vyjádří lépe, než vyjadřují jiné metody a postupy alokace nákladů na kalkulační jednici.<sup>22</sup>

#### 1.4.4 Členění kalkulací

V praxi se sestavuje celá řada typů kalkulací. Kalkulace nákladů lze členit na kalkulace předběžné a výsledné. Pro sestavení **předběžných kalkulací** se užívají plánované náklady na kalkulační jednici. Naproti tomu **výsledná kalkulace** vyjadřuje skutečné

---

<sup>22</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 42-47.

náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určitém období. Tyto průměrné jednotkové náklady se porovnávají s nákladovým úkolem, který je stanoven většinou operativní kalkulací, a jsou podkladem pro:

- hodnocení hospodárnosti útvarů,
- ověření reálnosti operativních kalkulací.

Předběžné kalkulace lze dále dělit na:

- operativní kalkulace,
- plánové kalkulace,
- propočtové kalkulace.

**Operativní kalkulace** je okamžitá, protože podmínky sestavení se mohou měnit. Využívá se při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a následné kontrole jejich plnění. Sestavuje se vždy, když dojde ke změně v rámci výrobního procesu. Vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají technologickým a výrobním podmínkám, jež byly předem stanoveny.

**Plánová kalkulace** slouží jako jeden z podkladů pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky. Umožňuje vytvořit plán přímých a nepřímých nákladů. Má své uplatnění v řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Zpracování plánových kalkulací má význam pro výkony, jejichž provádění se bude opakovat v průběhu delšího časového intervalu.

Hlavní úkol **propočtové kalkulace** spočívá v sestavení podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti, resp. pro návrh ceny nově zaváděného výkonu. Uplatňuje se tehdy, když ještě nejsou k dispozici technicko-hospodářské normy.<sup>23</sup>

## 1.5 Rozpočtový systém a odpovědnostní účetnictví

Pomocí rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik je možné zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým dosahovaným výsledkům.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 37-38.

<sup>24</sup> tamtéž, s. 51.

### 1.5.1 Ekonomické plánování a rozpočtový systém

Plánování je zaměřeno na stanovení budoucích stavů organizace a způsobů vedoucích k jejich dosažení. Plánování vyžaduje určení cíle (cílů) s ohledem na dostupné zdroje a stanovení konkrétních aktivit směřujících k dosažení těchto cílů. Plánování v každé společnosti plní následující úkoly:

- je nástrojem rozvoje organizace,
- je prostředkem zajišťujícím koordinaci a proporcionalitu uvnitř organizace.

Směr rozvoje organizace určují především plány, které jsou připraveny profesionálními strukturami. Většinou se v rámci organizace sestavuje několik plánů, jež na sebe musí navazovat jak z časového, tak z věcného hlediska.

Plánování je obecně pojímáno obsáhleji než rozpočetnictví. Plánování se používá jako nástroj prosazování tzv. podnikových politik, někdy se může omezit na věcné vymezení úkolů.

Rozpočet musí mít rovněž vazbu na podnikové politiky pomocí plánovaných úkolů, ale zároveň má tyto charakteristiky:

- stanoví se jím hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách,
- rozpočet musí stanovit přímé úkoly,
- rozpočet má vždy vazbu na určité časové období,
- rozpočet se nemůže zakládat pouze na exaktně vypočtených veličinách, ale i na veličinách odhadovaných.

Obecný způsob tvorby a realizace plánu spočívá v uskutečnění následujících kroků:

- zajištění nezbytných informačních zdrojů pro tvorbu plánu,
- upřesnění záměrů vyplývajících ze stanovených cílů,
- predikce budoucího vývoje,
- vypracování návrhu plánu,
- seznámení jednotlivých útvarů organizace s návrhem plánu,

- kontrola realizace plánovaných záměrů a realizace případných nápravných opatření.<sup>25</sup>

### 1.5.2 Klasifikace plánů a rozpočtů

V rámci teorie a praxe existuje v současné době několik možností jak sestavovat konkrétní typy rozpočtů. Hlavní typy rozpočtů lze dělit z hlediska časového, z hlediska předmětu a z hlediska technik sestavení.

Z hlediska časového lze plány a rozpočty členit na:

- a) krátkodobé (měsíční, čtvrtletní, roční),
- b) střednědobé (období 1 rok až 3 nebo 5 let),
- c) dlouhodobé (více než 5 let).

Z hlediska předmětu plánu nebo rozpočtu rozlišujeme:

- a) dílčí rozpočty,
- b) kompletní podnikový rozpočet, který zahrnuje celkový ekonomický pohled na podnik; skládá se z následujících částí:
  - plánovaná výsledovka,
  - plánovaná rozvaha,
  - plánovaný tok peněžní hotovosti.

Z hlediska technik sestavení plánu a rozpočtů rozlišujeme:

- a) pevný a variantní rozpočet,
- b) přírůstkový rozpočet a rozpočet vycházející z nuly,
- c) rozpočet sestavovaný na pevné období a klouzavý rozpočet.

**Pevný rozpočet** je zpravidla stanoven pro určitou úroveň činnosti. V rámci pevného rozpočtu není rozlišena variabilní a fixní část nákladů. Jeho použití není vhodné v případech, kde kolísá objem činnosti. **Variantní rozpočet** je stanoven pro různé varianty budoucího vývoje.

---

<sup>25</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 52-54.

**Přírůstkový rozpočet** vychází z rozpočtu za minulé období a ze skutečných výsledků minulého období. Tyto údaje se poté pro účely sestavení rozpočtu upravují dle předpokládaných změn v rozsahu aktivit nebo dle změn cenové hladiny. Naproti tomu **rozpočet vycházející z nuly** hodnotí všechny činnosti jako nově vzniklé.

**Rozpočet sestavený na pevné období** zahrnuje dané časové období (měsíc, čtvrtletí, rok). **Klouzavý rozpočet** je sestavován na určité základní období (např. na 1 rok), a navíc i na kratší časové úseky (např. na měsíc). Na konci každého dílčího časového úseku se úkoly na další období zpřesňují.<sup>26</sup>

### 1.5.3 Organizační uspořádání podniku

Organizační strukturu podniku lze charakterizovat jako účelovou strukturu organizačních jednotek ve formálně organizovaném podniku. V podnikové praxi existuje řada typů organizačních schémat. Nicméně organizační schéma každé společnosti je zcela individuální. Zvolené organizační schéma pro danou společnost musí vždy odpovídat situaci v konkrétním podniku. V praxi se nejčastěji používají dvě základní kritéria pro seskupování činností, resp. dva typy specializace:

- funkcionalizace,
- divizionalizace.

V rámci funkcionalizace se jedná se o specializaci podle podnikových funkcí, což předpokládá orientaci organizační jednotky na vykonávané specializované činnosti. Divizionalizace je typ specializace podle objektu a předpokládá specializaci vytvořené organizační jednotky na daný objekt (výrobek, trh, projekt atd.).<sup>27</sup>

### 1.5.4 Ekonomická struktura podniku

V podniku kromě organizační struktury existuje také ekonomická struktura, která je tvořena různými typy středisek (útvárů). V rámci ekonomické struktury je na jednotlivé útvary nahlíženo z ekonomického pohledu. Důvodem vzniku ekonomické struktury je

---

<sup>26</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 55-56.

<sup>27</sup> tamtéž, s. 57.

potřeba poměrně přesně identifikovat nástroje ekonomického řízení daných útvarů. Z hlediska ekonomické struktury lze rozlišit zpravidla následující základní typy středisek:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko.

Nákladovým střediskem je takový útvar, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pomocí rozpočtu a klasifikace ovlivnitelných nákladů lze v takovém středisku řídit ekonomické procesy. Základní charakteristikou ziskového střediska je, že zde pracovníci již odpovídají jak za náklady, tak za výnosy, kterých dosahují v rámci své činnosti. Rentabilní středisko odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale i za výši střediskem vázaného pracovního kapitálu. V případě, že rentabilní středisko má i určité pravomoci týkající se investic, bývá označováno jako středisko investiční.<sup>28</sup>

## 1.6 Metody analýzy odchylek

Analýza odchylek tvoří podklad pro jednu z klíčových metod ekonomického řízení, a to řízení podle odchylek. Metoda analýzy odchylek je založena na identifikaci rozdílu mezi plánovaným a skutečným stavem. Analýza odchylek je jednou z kontrolních funkcí managementu.

V praxi se analýza odchylek provádí zejména ve vztahu k určitému nositeli nákladů nebo ve vztahu k určitému účetnímu období. Zjištěné odchylky mohou mít nejrůznější příčiny. Vzniklé odchylky lze klasifikovat podle dvou základních hledisek:

- odchylky týkající se výnosů nebo nákladů,
- odchylky mající charakter kvantitativní nebo kvalitativní.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 58.

<sup>29</sup> tamtéž, s. 65.

### 1.6.1 Normová metoda

Normová metoda se primárně zaměřuje na kontrolu hospodárnosti v oblasti přímých nákladů. Týká se zejména nákladů, kterými jsou spotřeba přímého materiálu, přímé osobní náklady, subdodávky apod. Normová metoda se opírá o stanovení norem spotřeby přímých nákladů, které vznikají v následujících krocích:

- vyjádření zvolené směrné veličiny pomocí naturálních jednotek (kg, hodiny, kWh atd.),
- na základě příslušných normovaných cen pro tyto naturální jednotky lze stanovit normu v peněžních jednotkách,
- za stanovení normy v naturálních jednotkách obvykle odpovídá příprava výroby.

**Výsledná kalkulace vlastních nákladů** je hlavním nástrojem pro identifikaci případných rozdílů mezi normou a skutečností.<sup>30</sup>

### 1.6.2 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je komplexnější než metoda normová. Tato metoda slouží k řízení nákladů, popřípadě i výnosů ve vnitropodnikovém pojetí. Zaměřuje se nejen na oblast přímých nákladů, ale i na řízení nákladů nepřímých (režijních). Metoda standardních nákladů využívá následující typy nástrojů:

- kalkulace standardů u přímých nákladů,
- rozpočtování nepřímých nákladů,
- nástroje reportingu, které obsahují údaje o skutečném vývoji sledovaných hodnot, jejich plánovanou hodnotu a vyčíslení případných odchylek.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 67.

<sup>31</sup> tamtéž, s. 68.



## **2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE**

V této kapitole jsou uvedeny základní informace o analyzované společnosti včetně stručné historie a popisu organizační a ekonomické struktury. Společnost je v následujícím textu uváděna pod jménem AB Software s.r.o. Součástí analýzy problému je i stručné hodnocení vývoje finanční situace podniku se zaměřením na oblast nákladů a výnosů. Stěžejní částí je samotná analýza manažerského účetnictví dané společnosti. Tato analýza zahrnuje výzkum a popis současné situace, na jejichž základě hodnotí celkový stav manažerského účetnictví. V závěru kapitoly jsou poskytnuta určitá doporučení a návrhy na zlepšení stávající situace.

### **2.1 Základní informace**

Společnost AB Software s.r.o. působí v oboru informačních technologií. Své služby poskytuje převážně v oblasti stavebního průmyslu se zaměřením na software pro řízení a realizaci staveb. Jak je již z názvu patrné, tak právní forma této společnosti je společnost s ručením omezeným. Jedná se o konzultačně technologickou firmu, která se zaměřuje převážně na tuzemský trh. Tato společnost spolupracuje s jinými podniky především formou subdodávek, jež využívá pro specializované práce. V současné době ve společnosti pracuje 20 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni do specializovaných oddělení. Každé oddělení se zabývá odlišnými činnostmi.

Společnost také disponuje řadou oprávnění a certifikátů, jež ji opravňují k výkonu určitých specifických činností. Zároveň díky těmto oprávněním garantuje svým zákazníkům vysoce kvalitní služby. Z hlediska klasifikace podniků jde o malý podnik, jehož charakteristiky jsou blíže specifikovány v teoretické části práce.

V současné době je společnost stabilní. Do budoucna uvažuje o založení dalších dceřiných společností se zaměřením na nákup a prodej výpočetní techniky. Plánuje také rozšíření stávajících služeb. Tyto změny by však vyžadovaly nové investice a přijetí dalších pracovníků, což je mimo jiné podmíněno aktuálním vývojem finanční situace společnosti a situací na trhu.

### 2.1.1 Cíle společnosti

Cílem této společnosti je poskytovat svým zákazníkům specializované služby v oblasti IT s důrazem především na odbornost a kvalitu. Veškeré poskytované služby jsou přizpůsobovány individuálním požadavkům klientů, protože společnost věří, že s růstem jejich spokojenosti roste i její cena na trhu.

### 2.1.2 Historie společnosti

Společnost AB Software s.r.o. byla založena v roce 1998 se sídlem v Brně. Většina současných zaměstnanců působí na trhu v této oblasti již přes 15 let. Své dosud získané znalosti a zkušenosti se snaží dále rozvíjet prostřednictvím různých forem profesního vzdělávání.

Ze začátku své existence byla společnost zaměřena pouze na servis a prodej informačních technologií. Postupem času rozšířila svoji působnost ve výše zmíněných oblastech, jako např. inženýrském poradenství nebo vývoji SW, a tím se zvýšila její konkurenceschopnost na trhu nabízených služeb. Toto rozšíření poskytovaných služeb samozřejmě znamenalo určité počáteční investice a přijetí nových pracovníků.

V současné době se společnost věnuje zejména vývoji software a inženýrskému poradenství. Do těchto oblastí také směřuje část svých investic.

### 2.1.3 Předmět podnikání

*„Podnikání se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.“<sup>32</sup>*

Předmětem podnikání společnosti AB Software s.r.o. je poskytování komplexních služeb a poradenských činností v oblasti IT a stavebnictví.

---

<sup>32</sup> Zákon č.513/1991 Sb., obchodní zákoník ze dne 5. listopadu 1991.

## 2.2 Organizační struktura společnosti

Z hlediska organizační struktury je společnost členěna do tří relativně samostatných oddělení. Tato oddělení se zabývají následujícími činnostmi:

- správou sítí,
- inženýrským poradenstvím,
- vývojem softwaru.

Kromě výše zmíněných oddělení zde existuje, jako u většiny společností, ještě administrativní středisko zajišťující ekonomický a správní chod společnosti. Z hlediska sdružování činností lze říci, že se jedná o funkcionální organizační strukturu, která se vyznačuje orientací jednotlivých organizačních jednotek na vykonávané specializované činnosti. Z hlediska rozhodovací pravomoci a zodpovědnosti jde o liniovou organizační strukturu, která je typická pro menší podniky.<sup>33</sup>

Každé oddělení má svého vedoucího a specializuje se na určité služby, servis, prodej apod. Organizační strukturu společnosti znázorňuje následující graf.



**Graf 1: Organizační struktura společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

<sup>33</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 57.

## **2.3 Ekonomická struktura**

Z ekonomického pohledu lze jednotlivá oddělení zařadit pod následující střediska. Administrativní oddělení plní funkci nákladového střediska. Toto oddělení zpravidla nevykazuje přímo měřitelné výnosy, a tedy ani zisk. Oddělení správy sítí, inženýrského poradenství a vývoje software lze označit za střediska zisková. Samostatné investiční středisko ve společnosti není. O investicích rozhodují vedoucí jednotlivých oddělení po předchozí konzultaci s vedením podniku. Můžeme tedy říci, že i každé ziskové středisko vykazuje určité znaky investičního střediska.

### **2.3.1 Oddělení společnosti**

Ve společnosti působí celkem čtyři relativně samostatná oddělení zabývající se různými činnostmi. V rámci společnosti neexistuje žádné hlavní řídicí oddělení. Administrativní oddělení má funkci ekonomicky hospodářského střediska a stojí mimo ostatní oddělení. Ostatní tři oddělení jsou hierarchicky na stejné úrovni.

### **2.3.2 Popis jednotlivých subjektů**

Administrativní oddělení se zabývá převážně činnostmi zajišťujícími chod společnosti a jednotlivých oddělení. V případě potřeby spolupracuje na řešených projektech ostatních oddělení. Další oddělení vykonávají činnosti dle svého zaměření. Úkoly jednotlivých subjektů se odvíjejí od toho, na jakém projektu či zakázce právě pracují. Řízení jednotlivých činností zaměstnanců mají v kompetenci vedoucí příslušných oddělení. Práce na některých projektech se může účastnit i více oddělení současně. V každém oddělení pracuje v současné době jiný počet zaměstnanců. Chod administrativního oddělení zajišťují 3 pracovníci. Nejvíce zaměstnanců pracuje v oddělení zabývajícím se vývojem SW. Služby v této oblasti poskytuje 7 zaměstnanců. Inženýrské poradenství realizuje 6 pracovníků a správou sítí se zabývají 4 zaměstnanci. Většina z nich ve společnosti stabilně pracuje na plný úvazek a pobírá stanovenou fixní měsíční mzdu.

## **2.4 Analýza finanční situace podniku**

Jak již bylo řečeno, společnost AB Software s.r.o. je poměrně stabilní společností, a to i ve finanční oblasti. Informace, které jsou zde interpretovány, jsem získala z podrobné analýzy účetních výkazů této společnosti v letech 2008 až 2012. Souhrnné hodnocení finanční situace společnosti a její předpokládaný budoucí vývoj je podložen reálnými daty.

### **2.4.1 Výsledky horizontální a vertikální analýzy rozvahy**

Na základě zpracování horizontální analýzy rozvahy společnosti AB Software s.r.o. lze na první pohled konstatovat, že se pravděpodobně jedná o obchodní podnik nebo podnik poskytující služby, a to z důvodu značné převahy oběžných aktiv nad stálými aktivy. Jde o tzv. kapitálově lehkou společnost. Pozitivní skutečností je růst celkové bilanční sumy. Ve sledovaném období od roku 2008 do roku 2012 lze také vypořizovat výrazně rychlejší růst oběžných aktiv oproti stálým aktivům. Tato skutečnost je způsobena růstem pohledávek z obchodních vztahů, což by samo o sobě mohlo být negativní. Avšak společnost vykazuje rostoucí trend i v oblasti tržeb, což je jeden z možných důvodů pro současný růst pohledávek. Celkový růst oběžných aktiv se však zpomaluje. V roce 2010 výrazně poklesly peněžní prostředky na bankovním účtu, což bylo způsobeno četnými investicemi.

Co se týká pasiv, jejich složka suma vlastního kapitálu má rostoucí trend. Vliv na jeho růst má zejména růst položky nerozdělený zisk z minulých let. Velikost cizích zdrojů výrazněji vzrostla v roce 2009, a to z důvodu zvýšení krátkodobých bankovních úvěrů. Výsledek hospodaření je pozitivní, protože podnik tvoří zisk.

Na základě vertikální analýzy rozvahy lze identifikovat, že společnost je z větší části financována z vlastních zdrojů. Podíl vlastních zdrojů se pohybuje okolo 65 %. Největší podíl na celkových aktivech společnosti mají oběžná aktiva, kde jsou výraznou položkou pohledávky z obchodních vztahů a finanční majetek. Zásoby tvoří výraznou položku v rozvaze této společnosti. Podíl dlouhodobého hmotného majetku je ve sledovaném období téměř konstantní. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří okolo 30% aktiv. Nejvýraznější složkou tohoto majetku jsou samostatné movité věci.

#### **2.4.2 Výsledky horizontální a vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty**

Na základě horizontální analýzy výkazu zisku a ztráty můžeme konstatovat rostoucí trend tržeb do roku 2009, poté společnost zaznamenala určitý pokles. Pozitivní skutečností však bylo, že v roce 2012 oproti roku 2011 tržby poklesly procentuálně méně než výkonová spotřeba, což mohlo být způsobeno poklesem nákladů. Vývoj přidané hodnoty se odráží ve vývoji tržeb během sledovaného období. Společnost v posledních letech zaznamenala její mírný pokles. Naopak rostoucí položkou jsou mzdové náklady společnosti. Jejich mírný růst je spojen jednak s rostoucí cenovou hladinou, jednak s přijetím nových pracovníků. Provozní výsledek hospodaření zaznamenává trend růstu do roku 2009. Výraznější pokles byl však zaznamenán v roce 2012. Vývoj finančního a mimořádného výsledku hospodaření nevyžaduje výraznější pozornost. Jejich výše je v celkovém objemu zanedbatelná.

Prostřednictvím vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty lze dojít k závěru, že převážnou část tržeb společnosti AB Software s.r.o. tvoří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Tržby za prodej zboží tvoří slabých 10% celkového obrátu společnosti. Výrazný podíl výkazu zisku a ztráty tvoří přidaná hodnota, což vyplývá ze skutečnosti, že většinu tržeb tvoří tržby za prodej služeb. Negativní skutečností je zvýšený podíl výkonové spotřeby v letech 2010 a 2011, což svědčí pravděpodobně o růstu nákladů. Ostatní položky výkazu zisku a ztráty nevykazují výraznější výkyvy podílů nebo je jejich výše téměř zanedbatelná.

#### **2.4.3 Předpokládaný budoucí vývoj nákladů a výnosů**

Na základě dostupných informací jak z oblasti finančního účetnictví, tak z celkového prostředí firmy jsem se rozhodla stručně popsat předpokládaný budoucí vývoj v oblasti nákladů a výnosů společnosti AB Software s.r.o.

Struktura nákladů této společnosti se ve sledovaném období příliš neměnila. Stejně tak objem jednotlivých nákladů nevykazoval značné výkyvy. Na základě těchto skutečností nepředpokládám v budoucnu výraznější změny ve struktuře či objemu nákladů. Vzhledem k charakteru dané společnosti lze předpokládat mírný růst mzdových, tedy i osobních nákladů. Dále lze očekávat určitý růst provozních nákladů. Růst těchto

nákladů je ovlivněn jednak rostoucí cenovou hladinou, jednak stále většími nároky na zajištění chodu společnosti.

Struktura výnosů společnosti v příštích letech zůstane pravděpodobně obdobná jako v letech předcházejících. Předpokládám, že nejvýraznější složku výnosů této společnosti budou nadále tvořit tržby z prodeje služeb, protože se jedná o hlavní činnost podnikání společnosti. Avšak celkový růst či pokles tržeb bude však záviset především na aktuální ekonomické situaci, která zejména v současné době není nikterak příznivá.

## **2.5 Analýza současného stavu manažerského účetnictví**

Tato kapitola obsahuje analýzu současného stavu manažerského účetnictví společnosti AB Software s.r.o. Poskytuje pohled na současný stav, vyhodnocuje jej a interpretuje získané informace. V závěru nabízí doporučení a návrhy možného řešení vedoucí ke zlepšení stávající situace v oblasti kontroly a řízení.

### **2.5.1 Výzkum a popis současné situace**

V současné době společnost vede pouze ze zákona povinné finanční účetnictví, které podává přehled o aktivech a pasivech podniku, účetních nákladech a výnosech a dosaženém výsledku hospodaření v jednotlivých účetních obdobích.

Společnost dosud nevyužívá ani jednu z technik vnitropodnikového účetnictví. Těmito technikami se rozumí jednookruhové vnitropodnikové účetnictví, dvouokruhové vnitropodnikové účetnictví nebo jejich vzájemná kombinace.<sup>34</sup>

Přesto však společnost vykazuje určité znaky manažerského účetnictví, které však nejsou dostatečné k zajištění optimální kontroly a řízení jednotlivých oddělení. Těmito znaky jsou např. sledování určitých konkrétních nákladů a výnosů a jejich přiřazení jednotlivým střediskům (oddělením). Nicméně tyto informace nejsou nijak zvlášť využívány a slouží pouze k evidenci, která doplňuje stávající finanční účetnictví.

---

<sup>34</sup> LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*, s. 27-31.

Velkou část nákladů tvoří režijní náklady, které lze prozatím jen velmi těžko rozdělit mezi jednotlivá oddělení a přesně tak identifikovat příčiny jejich vzniku. Z tohoto důvodu nemá vedení v současné době možnost kontroly hospodaření jednotlivých oddělení a plánování hospodářských výsledků do budoucna.

Vzhledem k tomu, že jednotlivá oddělení jsou relativně samostatná v rozhodování a práci na jednotlivých zakázkách a projektech, rozhodla jsem se zanalyzovat současný stav z pohledu vedoucích jednotlivých oddělení prostřednictvím přímého pohovoru s nimi. Z uskutečněných rozhovorů jsem zjistila následující informace.

V rámci jednotlivých oddělení neexistuje žádný ucelený systém, který by průběžně evidoval jejich náklady, popřípadě výnosy. Tudiž vedoucí pracovníci nemají představu o ztrátovosti či případné ziskovosti svých oddělení.

Vedoucí pracovníci mají přehled pouze o nákladovosti poskytovaných služeb. Na základě kalkulací daných služeb jsou stanovovány individuální nabídky pro jednotlivé klienty. Vytvoření takovéto cenové nabídky mají v kompetenci jednotliví vedoucí oddělení. Při jejich sestavování se řídí ceníkem služeb a odhadují náklady, pracnost, potřebné subdodávky na danou zakázku, projekt, servis apod.

Vedení nemá v současné době fungující nástroj, pomocí kterého by bylo schopno zjistit, zda se současná zakázka nachází v plusu či mínusu. Dále také nemá dostatek informací o tom, jakým způsobem se jednotlivá oddělení podílejí na výsledku hospodaření společnosti. Podíly jednotlivých oddělení lze pouze zpětně odhadovat, nikoli však přesně identifikovat či dokonce plánovat.

### **2.5.2 Zhodnocení stavu**

Na základě pohovorů s jednotlivými vedoucími pracovníky a dalších informací získaných během prováděné analýzy manažerského účetnictví hodnotím dosavadní stav jako neuspokojivý. A to zejména z hlediska nedostatečné možnosti efektivního řízení a kontroly nákladů. Hlavní nedostatek spatřuji v tom, že v dané společnosti neexistuje žádný ucelený systém, který by umožňoval kontrolu dosažených výsledků, poskytoval přehled o stávajícím průběhu hospodaření jednotlivých oddělení nebo dokázal



při daných parametrech předpokládaných nákladů a výnosů zobrazit budoucí „ekonomický“ výsledek jednotlivých oddělení či celé společnosti.

Absence takového systému způsobuje omezenou možnost plánování do budoucna, jež je v dnešním vysoce konkurenčním tržním prostředí nezbytné. Toto plánování se může týkat jak práce na jednotlivých projektech, tak např. způsobu a četnosti investic. Dále také brání v efektivnějším řízení jednotlivých projektů a v rozhodování o nich.

### **2.5.3 Návrhy a doporučení**

Na základě informací získaných prostřednictvím provedené analýzy současného stavu manažerského účetnictví bych společnosti doporučila zavést systém, pomocí kterého by bylo možné průběžně kontrolovat náklady jednotlivých oddělení a umožnit tak i jejich rozdělení a plánování do budoucna.

Vzhledem k tomu, že velké procento nákladů této společnosti tvoří náklady režijní a nepřímé, bylo by dobré zaměřit se primárně právě na jejich bližší identifikaci a použitím vhodných nástrojů se pokusit přiřadit jejich odpovídající váhu jednotlivým oddělením. Přestože rozdělení a správná identifikace právě režijních nákladů patří k těm nejobtížnějším a zároveň velmi důležitým, bylo by dobré učinit podrobnější klasifikaci i u jednotlivých dalších nákladů vznikajících dané společnosti. Totéž se samozřejmě týká i jednotlivých výnosů společnosti a jejich následného přiřazení jednotlivým oddělením.

Klíčový úkol spatřuji v nalezení vzájemných vazeb mezi náklady a jednotlivými odděleními a optimálním nastavením jistých pravidel vedoucích k výše zmiňovanému rozdělení již s časovým předstihem, resp. možností plánovat náklady a výnosy do budoucna. Z informací, které jsem doposud o společnosti získala, lze usuzovat, že jednotlivá oddělení mají odlišnou nákladovost, jež se odvíjí od jejich činností či počtu zaměstnanců. Dá se říci, že se od jednotlivých oddělení očekává i odlišná ziskovost či rentabilita. Myslím si, že by tedy bylo vhodné si i v této oblasti stanovit nějaké standardy či přípustné hodnoty vývoje hospodaření pro jednotlivá oddělení, a teprve poté kvalifikovaně hodnotit přiměřenost dosažených výsledků.

Domnívám se, že každá společnost by měla určitým způsobem sledovat své náklady a výnosy, protože pomocí takto získaných informací může zefektivnit své hospodaření, včas rozpoznat problémové a ztrátové oblasti svého podnikání nebo vhodně investovat. Tyto faktory ovlivňují její konkurenceschopnost a možnost dále se rozvíjet.

Možností a technik, jak si zajistit přehled o nákladovosti a výnosnosti společnosti, resp. jejích oddělení či poskytovaných služeb, je celá řada, avšak je dobré mít na paměti, že při zavádění takového systému se jedná o určitý druh investice. A proto je třeba ji jako každou jinou investici pečlivě zvážit a vybrat její optimální kombinaci, která bude mít pro danou specifickou společnost z hlediska účelnosti a efektivnosti největší přínos.

### **3 NÁVRHY ŘEŠENÍ**

Tato část práce se zabývá vlastními návrhy řešení problému v oblasti manažerského účetnictví. Prakticky aplikuje návrhy a doporučení, vycházející z analýzy problému, jež jsou definovány v analytické části práce. Součástí je také podrobná klasifikace nákladů a výnosů. Na základě této klasifikace jsou nastaveny určité vazby a pravidla pro jejich přiřazování jednotlivým oddělením. V závěru je popsán vlastní ekonomický model umožňující kontrolu současné hospodářské situace a plánování nákladů a výnosů.

#### **3.1 Struktura navrhovaného modelu**

Navrhovaný ekonomický model sloužící pro plánování a kontrolu hospodaření společnosti AB Software s.r.o. je zpracován v programu Microsoft Excel. Celkem tento model pracuje se třemi sešity, z nichž první zobrazuje plánovanou situaci hospodaření společnosti. Prostřednictvím druhého sešitu je tento plán postupně během roku upravován dle skutečné hospodářské situace a třetí sešit poskytuje srovnání plánovaného a skutečného hospodaření společnosti a jejích jednotlivých oddělení formou názorných grafů. Průběh hospodaření společnosti je sledován měsíčně.

Struktura navrhovaného modelu se opírá především o správnou identifikaci veškerých nákladů a výnosů vznikajících dané společnosti. Stěžejní charakteristikou navrhovaného modelu je schopnost přiřazení jednotlivých nákladů a výnosů daným oddělením dle určitého klíče, který je schopen reagovat na případné změny vstupní podmínky. Pro správné přiřazení nákladů jsou těmito podmínkami počty zaměstnanců a jejich zařazení do určitého oddělení, velikost jejich pracovního úvazku nebo výše jejich měsíční mzdy. Mezi další vstupní podmínky samozřejmě patří samotný druh a celkové hodnoty jednotlivých nákladů.

Díky výše zmíněným skutečnostem je možné poměrně snadno modelovat jak předpokládané hospodářské výsledky celé společnosti a jednotlivých oddělení, tak jejich skutečné hospodářské výsledky, což je jednou z primárních funkcí tohoto modelu.

Každý druh nebo skupina nákladů jsou samostatně blíže analyzovány v rámci jednotlivých listů příslušného sešitu. Pomocí navrhovaného modelu lze v rámci těchto listů sledovat roční a měsíční výši příslušného nákladu za každé oddělení zvlášť. Dále pak také průměrnou hodnotu daného nákladu připadajícího na 1 zaměstnance na 1 hodinu. Takto získané údaje o jednotlivých nákladech jsou poté podkladem pro vytvoření tabulky zobrazující velikost celkových nákladů připadajících na dané oddělení v příslušném kalendářním měsíci.

Tento ekonomický model samozřejmě také pracuje s plánovanými, resp. skutečnými výnosy společnosti. Jejich výše je v modelu zahrnuta pro každý kalendářní měsíc zvlášť. Přiřazení výnosů jednotlivým oddělením je podstatně jednodušší, než tomu je u nákladů. A to především z důvodu, že většina výnosů vzniká z poskytovaných služeb příslušného oddělení formou plánovaných projektů a zakázek, které jsou známé již s poměrně velkým časovým předstihem. Bez větších problémů lze tedy příslušný výnos identifikovat a jeho hodnotu přiřadit příslušnému oddělení.

Součástí modelu jsou samozřejmě také graficky zpracované výstupy ve formě různých tabulek a grafů, pro každé oddělení zvlášť i pro celou společnost. Podrobnějšímu popisu fungování ekonomického modelu je věnována samostatná kapitola „Vlastní model“.

### **3.2 Klasifikace jednotlivých nákladů a výnosů**

Před samotným začátkem tvorby ekonomického modelu bylo třeba identifikovat a blíže specifikovat jednotlivé náklady a výnosy vznikající dané společnosti. Tyto náklady a výnosy bylo poté nutné nějakým vhodným způsobem klasifikovat.

Pro členění nákladů dané společnosti jsem zvolila klasifikaci dle bezprostředního účelu jejich vynaložení, tzn. účelové členění. V rámci účelového členění jsem vybrala skupinu přímých a nepřímých nákladů ve vztahu k jednotlivým oddělením. Většina nákladů jsou náklady nepřímé jak fixního, tak variabilního charakteru z hlediska časové stálosti. Následující tabulka zobrazuje strukturu a objem veškerých nákladů společnosti v měsíční i roční výši.

**Tabulka 2: Přehled nákladů společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druhy nákladů	Σ ročních nákladů [v Kč]	Σ měsíčních nákladů [v Kč]
<b>PŘÍMÉ NÁKLADY</b>	13 390 000,00	1 115 833,33
mzdové náklady	8 500 000,00	708 333,33
náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 890 000,00	240 833,33
specializované práce formou subdodávek	1 400 000,00	116 666,67
náklady na prodané zboží	600 000,00	50 000,00
<b>NEPŘÍMÉ NÁKLADY</b>	4 522 800,00	376 900,00
zaměstnanecké benefity	240 000,00	20 000,00
školení	12 000,00	1 000,00
nájem	1 320 000,00	110 000,00
režijní služby	638 400,00	53 200,00
účetnictví	216 000,00	18 000,00
telefony	180 000,00	15 000,00
internet	240 000,00	20 000,00
bankovní poplatky	2 400,00	200,00
provoz firemních aut	528 000,00	44 000,00
pohonné hmoty / auto	30 000,00	2 500,00
pojištění / auto	12 000,00	1 000,00
opravy, prohlídky / auto	2 000,00	166,67
náklady na pracovní cesty	28 000,00	2 333,33
cestovné	10 000,00	833,33
stravné	18 000,00	1 500,00
režijní materiál	27 600,00	2 300,00
kancelářské potřeby	6 600,00	550,00
náplně do tiskárny	4 800,00	400,00
vody	10 200,00	850,00
občerstvení	6 000,00	500,00
licenční náklady	100 000,00	8 333,33
odpisy	592 800,00	49 400,00
auta	120 000,00	10 000,00
vybavení kanceláří	60 000,00	5 000,00
síť, aktivní prvky, server	240 000,00	20 000,00
výpočetní technika	142 800,00	11 900,00
telefony	30 000,00	2 500,00
stavby	0,00	0,00
DNM	0,00	0,00
investice	1 000 000,00	83 333,33
daně a poplatky	24 000,00	2 000,00
nákladové úroky	12 000,00	1 000,00
<b>Σ NÁKLADŮ</b>	<b>17 912 800,00</b>	<b>1 492 733,33</b>

Uvedená tabulka má pouze demonstrativní charakter, avšak hodnoty v ní uvedené přibližně odpovídají skutečnosti. Aby byla splněna jedna ze základních funkcí modelu, a to možnost simulace a plánování v nákladové oblasti, je obdobná tabulka zpracována v programu Microsoft Excel, kde tuto funkci splňuje.

Výnosy společnosti AB Software s.r.o. plynou především z poskytovaných služeb. Společnost poskytuje velké množství služeb většinou individuálně uzpůsobených na míru svým klientům. V rámci ekonomického modelu jsou měsíčně sledovány tržby za vlastní výroby a služby a tržby za prodané zboží, které jsou evidovány pod číslem zakázky a oddělením, které danou jednotlivou službu či prodej zboží realizuje. Poté jsou tedy přesně přiřazovány daným oddělením. Ostatní kategorie výnosů odpovídají členění výnosů ve výkazu zisku a ztráty. Tyto výnosy lze také do modelu promítnout, i když jejich hodnoty jsou v celkovém objemu výnosů ve většině případů zanedbatelné.

### **3.3 Natavení standardů v oblasti podílu na nákladech a výnosech**

Z důvodu, že na některá oddělení společnosti jsou kladeny odlišné požadavky týkající se podílu na výsledku hospodaření a podílu na objemu nákladů, je třeba v této oblasti nastavit nějaké standardy.

Administrativní středisko, zajišťující správu a chod společnosti, nevykazuje vlastní výkony, takže výsledek hospodaření tohoto oddělení jednoznačně nebude kladný. Nicméně v rámci modelu je samostatně sledována nákladovost administrativního střediska z důvodu získání přehledu o výši jeho nákladovosti. Součástí výsledku hospodaření celé společnosti je poté součet hospodaření jejích jednotlivých oddělení.

Úkolem ostatních oddělení je vykazovat určité výkony v rámci svých specializovaných činností. Je pochopitelné, že se podíly těchto oddělení na výnosech společnosti mohou lišit. Ekonomický model umožňuje srovnání jednotlivých oddělení z hlediska jejich produktivity a celkového podílu na výsledku hospodaření.

Na základě znalosti vnitřního prostředí společnosti a dosavadního vývoje jsou pro jednotlivá oddělení stanoveny standardy v oblasti celkového podílu na nákladech a výnosech. Určení těchto podílů je orientační. Hlavní smysl těchto standardů spočívá

v usnadnění objektivitu celkového hodnocení a interpretace budoucích hospodářských výsledků daných oddělení. Jednotlivé podíly jsou stanoveny s ohledem na aktuální počet zaměstnanců. Následující tabulka zobrazuje v jakém poměru by se jednotlivá střediska měla podílet na celkových nákladech a výnosech.

**Tabulka 3: Podíl jednotlivých oddělení na nákladech a výnosech společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

	Podíl jednotlivých oddělení na VH [%]				$\Sigma$
	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	
$\Sigma$ nákladů	12	21	29	38	100
$\Sigma$ výnosů	0	23	35	42	100

Větší relativní nákladovost se předpokládá u oddělení vývoje softwaru a správy sítí. Naproti tomu oddělení inženýrského poradenství by mělo být méně nákladové např. z důvodu absence specializovaných prací formou subdodávek. Pokud však zohledníme počty zaměstnanců v jednotlivých odděleních, tak by pravděpodobně největší podíl na nákladech mělo mít oddělení vývoje software a inženýrského poradenství. Procentuálně největší podíl na výnosech by mělo mít oddělení vývoje software a inženýrského poradenství, a to z důvodu většího počtu zaměstnanců. Podíl jednotlivých oddělení na celkovém výsledku hospodaření lze zjišťovat až v rámci ekonomického modelu, protože absolutní výše podílu připadajícího na jednotlivá oddělení je závislá na výši celkových nákladů a výnosů, tudíž zde by jejich vypovídací schopnost byla velmi malá.

### 3.4 Nastavení vazeb a pravidel

Z důvodu, že náklady společnosti nelze jednoznačně přiřazovat jednotlivým oddělením, je třeba vytvořit nějaké vazby a pravidla pro jejich přiřazování. K tomuto účelu jsem náklady rozdělila do třech skupin a při jejich přiřazování jsem využila variantu přírážkové metody, jež je popsána v teoretické části práce na straně 26. Jednotlivé druhy nákladů a způsob jejich přiřazování daným oddělením demonstruje tabulka č. 4.

První skupinou jsou náklady, jež jsou přiřazovány jednotlivým oddělením přímo úměrně dle počtu zaměstnanců v nich působících. Objem mzdových nákladů

jednotlivých oddělení a nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je ještě navíc determinován tím, o jakého zaměstnance se konkrétně jedná, tedy jakou má měsíční mzdu či v jakém je pracovním poměru. Při alokaci ostatních nákladů se bližší specifikace zaměstnanců nezohledňuje. U některých druhů nákladů je pro potřeby zjednodušení výpočtu taktéž stanoven přepočet na základě počtu zaměstnanců, avšak při zvýšení počtu pracovníků o jednotku nemusí vždy současně dojít ke zvýšení objemu daného nákladu. Ke zvýšení takovýchto nákladů může docházet skokově, tedy až po přijetí více pracovníků či vlivem nějakých externích faktorů, čímž může být např. výrazný růst cen služeb apod. Konkrétně se jedná o tzv. režijní služby (účetnictví, telefony, internet, bankovní poplatky) nebo nákladové úroky.

**Tabulka 4: Způsob přiřazování nákladů jednotlivým oddělením** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druh nákladu	Způsob přiřazení
mzdové náklady	dle skutečných zaměstnanců
náklady na SZP	dle skutečných zaměstnanců
zaměstnanecké benefity	dle počtu zaměstnanců
režijní služby	dle počtu zaměstnanců
daně a poplatky	dle počtu zaměstnanců
nákladové úroky	dle počtu zaměstnanců
nájem	koeficient
školení	koeficient
režijní materiál	koeficient
provoz firemních aut	koeficient
náklady na pracovní cesty	koeficient
licenční náklady	koeficient
odpisy	koeficient
investice	koeficient
spec. práce formou subdodávek	dle plánovaných výkonů
náklady na prodané zboží	dle plánovaných výkonů

Další skupinu tvoří náklady, které nesouvisejí pouze s počtem zaměstnanců v daném oddělení. Nicméně skutečný počet zaměstnanců je při jejich rozdělování zohledněn. Pro tyto případy je stanoven koeficient, dle kterého je přiřazování realizováno. Výpočtu nákladů jednotlivých oddělení na základě přiřazených koeficientů je věnována samostatná kapitola, která je rozvedena v další části textu.



Náklady na specializované práce a náklady na prodané zboží jsou mezi jednotlivá oddělení rozdělovány na základě plánovaných, resp. skutečných výkonů, s nimiž tyto náklady přímo souvisejí. Jejich výše se tedy odvíjí od plánovaných, resp. skutečně realizovaných projektů a zakázek.

### 3.4.1 Výpočet koeficientů

Koeficienty pro rozdělení jednotlivých nákladů jsou stanoveny s ohledem na dosavadní vývoj spotřeby daných nákladů jednotlivými odděleními. Určený koeficient buď snižuje, nebo naopak zvyšuje průměrnou výši určitého nákladu na 1 pracovníka v daném oddělení. V rámci celého oddělení je pak samozřejmě zohledněn počet v něm příslušných pracovníků. Vycházejme z předpokladu, že rozdělíme-li příslušný náklad mezi jednotlivá oddělení v určitém poměru pomocí daného koeficientu, součet nám musí vždy dát jeden celek.

Budeme-li chtít např. přijmout nové zaměstnance, lze pomocí tohoto modelu předpokládat, jak se změní absolutní výše určitého nákladu, a to v závislosti na tom, v jakém oddělení daný pracovník bude vykonávat svoji činnost. V tomto případě je však vždy třeba vyhodnotit, zda změna v počtu zaměstnanců bude mít přímý a okamžitý vliv na změnu daného nákladu či nikoliv. Následující tabulka zobrazuje hodnotu koeficientů přiřazených jednotlivým druhům nákladů pro všechna oddělení společnosti.

**Tabulka 5: Koeficienty nákladů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druh nákladu	Hodnota koeficientu pro oddělení společnosti				Σ
	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	
nájem	0,24	0,26	0,26	0,24	1,00
školení	0,10	0,30	0,30	0,30	1,00
režijní materiál	0,26	0,25	0,25	0,24	1,00
provoz firemních aut	0,20	0,30	0,25	0,25	1,00
náklady na pracovní cesty	0,20	0,30	0,25	0,25	1,00
licenční náklady	0,00	0,35	0,30	0,35	1,00
odpisy	0,20	0,30	0,20	0,30	1,00
investice	0,25	0,25	0,25	0,25	1,00

Hodnota koeficientu ukazuje, v jakém poměru připadá jednotka daného nákladu na zaměstnance v příslušném oddělení. Celková suma nákladů jednotlivých oddělení zohledňuje počet pracovníků. Ukázka praktické aplikace výpočtu je vysvětlena v následující podkapitole prostřednictvím modelového příkladu.

### 3.4.2 Vzorový příklad

Roční licenční náklady činí 100 000 Kč. Tuto sumu je třeba rozdělit mezi jednotlivá oddělení dle počtu pracovníků a přiřazených koeficientů. Pomocí následujícího výpočtu lze zjišťovat celkové roční a měsíční náklady příslušného oddělení. Výpočet rozdělení daného nákladu mezi jednotlivá oddělení zobrazuje následující tabulka.

**Tabulka 6: Výpočet přiřazení licenčních nákladů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Licenční náklady [v Kč]	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	Σ
100 000,00					
počet pracovníků	3	4	6	7	20
koeficient	0,00	0,35	0,30	0,35	1,00
koeficient * počet pracovníků	0,00	1,40	1,80	2,45	5,65
přepočtený koeficient	0,00	0,25	0,32	0,43	1,00
roční náklady	0,00	24 778,76	31 858,41	43 362,83	100 000,00
měsíční náklady	0,00	2 064,90	2 654,87	3 613,57	8 333,33

První řádek tabulky udává počet pracovníků v daném oddělení. Hodnota koeficientu značí, v jakém poměru připadá jednotka licenčních nákladů na pracovníka v příslušném oddělení. Třetí řádek tabulky zohledňuje počet pracovníků v příslušném oddělení. Přepočtený koeficient slouží k výpočtu celkových nákladů konkrétního oddělení. Hodnoty tzv. přepočteného koeficientu jsou vzájemně ve stejném poměru jako hodnoty příslušných koeficientů vynásobených počtem pracovníků. Rozdíl je v tom, že součet tzv. přepočtených koeficientů dává číslo 1, což představuje 1 celek daného nákladu. Celkové náklady daného oddělení vypočítáme jako součin přepočteného koeficientu pro dané oddělení a celkové sumy nákladu (v našem případě objemu licenčních nákladů). V rámci ekonomického modelu lze také počítat průměrné roční a měsíční náklady na 1 pracovníka daného oddělení či hodinové náklady na 1 pracovníka.

### **3.4.3 Způsob plánování výnosů**

Stejně jako náklady je třeba umět správně identifikovat i jednotlivé výnosy vznikající dané společnosti, a tím usnadnit proces jejich plánování. Vzhledem k tomu, že tato společnost poskytuje převážně služby, které vyžadují před vlastní realizací uzavření smlouvy či vytvoření nabídky, je možné tyto budoucí výnosy plánovat již s časovým předstihem. Na základě toho, které oddělení se bude na daném výkonu podílet, lze příslušné budoucí výnosy přiřazovat jednotlivým oddělením a porovnávat je tak s plánovanými resp. skutečnými náklady za dané časové období. V rámci navrhovaného ekonomického modelu je tímto časovým obdobím daný kalendářní měsíc nebo rok. Plánované výnosy zároveň představují jakousi limitní hranici nákladů, kterou nelze ve sledovaném období překročit bez utrpení finanční ztráty. Naopak v případě, že jsou plánované náklady hluboko pod plánovanými výnosy, můžeme tento zjištěný rozdíl považovat za jakýsi finanční polštář proti případným mimořádným nákladům nebo za možné finanční prostředky vhodné k investování.

## **3.5 Vlastní model**

Vlastní navrhovaný model pomocí programu Microsoft Excel zpracovává různé vstupní informace jak o zaměstnancích, tak o nákladech a výnosech, které je možné různě dle potřeby a situace modifikovat, čímž je umožněna praktická aplikace tohoto modelu.

Nyní přejdeme k bližšímu popisu prvního ze tří sešitů, jenž má sloužit pro plánování nákladů a výnosů, a tedy zobrazovat plánovaný průběh hospodaření společnosti a jejích oddělení. Celý sešit je sestaven z několika listů, jež jsou vzájemně provázány řadou odkazů a podmínek. První list je věnován souhrnným informacím o zaměstnancích společnosti. Pro zajištění optimální funkčnosti modelu je třeba vyplnit u každého zaměstnance požadované údaje. Jedná se o jméno a příjmení, číslo oddělení, v němž daný zaměstnanec vykonává svoji činnost, velikost úvazku, tzv. koeficient, jenž udává, z kolika procent se daný pracovník věnuje pouze interním činnostem, a výši hrubé měsíční mzdy. Výše koeficientů se stanovuje na základě evidence pracovní činnosti, kterou vede každý ze zaměstnanců. Součástí této tabulky je i kolonka na aktuální výši pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placeného zaměstnavatelem za

zaměstnance, tudíž i její vyplnění je pro další výpočty nezbytné. Ostatní údaje jako výše pojistného hrazeného zaměstnavatelem za jednotlivé zaměstnance či hodinové náklady na daného zaměstnance jsou již počítány automaticky dle předem zadaných hodnot. Názornou ukázkou toho listu poskytují následující dílčí tabulky č. 7 a 8.

**Tabulka 7: Ukázka listu zaměstnanci I** (Zdroj: vlastní zpracování)

ÚDAJE O ZAMĚSTNANCÍCH				MZDA [v Kč]		POJISTNÉ [v Kč]	
Jméno a příjmení	odděl.	úvazek	koef.	hrubá měs. mzda	hrubá mzda zohledňující úvazek	pojistné hrazené zaměstnavatelem	0,34
Jan Novák	1	1	0,90	20 000,00	20 000,00	6 800,00	
Petr Havránek	1	1	0,90	20 000,00	20 000,00	6 800,00	
Simona Černá	2	1	0,10	40 000,00	40 000,00	13 600,00	
Marie Novotná	2	1	0,05	30 000,00	30 000,00	10 200,00	
Richard Malý	3	1	0,10	30 000,00	30 000,00	10 200,00	
Michal Veselý	3	1	0,10	35 000,00	35 000,00	11 900,00	
Libuše Nováková	3	1	0,05	35 000,00	35 000,00	11 900,00	
Marcela Krátká	4	1	0,20	30 000,00	30 000,00	10 200,00	
Ondřej Plachý	4	1	0,10	30 000,00	30 000,00	10 200,00	
Jan Stejskal	4	1	0,10	40 000,00	40 000,00	13 600,00	

**Tabulka 8: Ukázka listu zaměstnanci II** (Zdroj: vlastní zpracování)

ÚDAJE O ZAMĚSTNANCÍCH				Σ [v Kč]	HODINOVÉ NÁKLADY NA ZAMĚSTNANCE [v Kč]	
Jméno a příjmení	odděl.	úvazek	koef.	částka hrazená zaměstnavatelem	počet hodin	160
					mzdový N na hod.	Σ nákladů na 1 hod.
Jan Novák	1	1	0,90	26 800,00	183,56	302,67
Petr Havránek	1	1	0,90	26 800,00	183,56	302,67
Simona Černá	2	1	0,10	53 600,00	367,12	546,50
Marie Novotná	2	1	0,05	40 200,00	275,34	454,72
Richard Malý	3	1	0,10	40 200,00	275,34	438,49
Michal Veselý	3	1	0,10	46 900,00	321,23	484,38
Libuše Nováková	3	1	0,05	46 900,00	321,23	484,38
Marcela Krátká	4	1	0,20	40 200,00	275,34	422,09
Ondřej Plachý	4	1	0,10	40 200,00	275,34	422,09
Jan Stejskal	4	1	0,10	53 600,00	367,12	513,87

Druh úvazku může nabývat hodnot 1, resp. 0,5 podle toho, zda je daný zaměstnanec zaměstnán na plný, resp. částečný úvazek. Přestože v současné době ve společnosti pracuje 20 zaměstnanců v rámci 4 oddělení, je tento ekonomický model nastaven pro 30 zaměstnanců působících až v pěti samostatných odděleních. Důvodem pro takto vytvořený model je možnost budoucího přijetí nových zaměstnanců a vytvoření dalšího specializovaného oddělení. Díky tomuto opatření tedy nebude nutné model příliš upravovat a bude zachována jeho plná funkčnost.

Druhý list sešitu je věnován veškerým druhům nákladů společnosti. Struktura nákladů této tabulky odpovídá struktuře nákladů v tabulce zobrazující přehled nákladů této společnosti, jež je součástí kapitoly klasifikace nákladů a výnosů. Tento list podává obraz o celkových plánovaných nákladech dané společnosti v příslušném kalendářním roce. Celá tabulka je sestavena z několika sloupců. U každého druhu nákladu je informace o způsobu vyplnění jeho hodnoty, jeho roční a měsíční výši a způsobu přiřazení jednotlivým oddělením. Následující tabulka poskytuje ukázkou tohoto listu.

**Tabulka 9: Ukázka listu druhy nákladů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Způsob vyplnění	Druhy nákladů	Σ ročních nákladů [v Kč]	Σ měsíčních nákladů [v Kč]	Způsob přiřazení
automaticky	mzdové náklady	8 500 000,00	708 333,33	dle skutečných zam.
ručně	zaměstnanecké benefity	240 000,00	20 000,00	dle počtu zam.
ručně	školení	12 000,00	1 000,00	koeficient
ručně	nájem	1 320 000,00	110 000,00	koeficient
automaticky	režijní služby	638 400,00	53 200,00	dle počtu zam.
ručně	účetnictví	216 000,00	18 000,00	
ručně	telefony	180 000,00	15 000,00	
ručně	internet	240 000,00	20 000,00	
ručně	bankovní poplatky	2 400,00	200,00	
automaticky	náklady na pracovní cesty	28 000,00	2 333,33	koeficient
ručně	cestovné	10 000,00	833,33	
ručně	stravné	18 000,00	1 500,00	
ručně	licenční náklady	100 000,00	8 333,33	koeficient
ručně	investice	1 000 000,00	83 333,33	koeficient
automaticky	náklady na prodané zboží	600 000,00	50 000,00	dle plán. výkonů
automaticky	<b>Σ NÁKLADŮ</b>	<b>12 438 400,00</b>	<b>1 036 533,33</b>	

Většinu hodnot plánovaných nákladů je třeba do této tabulky vyplnit ručně. Výše mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je v této tabulce vyplňována automaticky, protože údaje potřebné pro tyto výpočty jsou již vyplněny v předcházejícím listu o zaměstnancích. Dále pak hodnoty nákladů na specializované práce formou subdodávek a náklady na prodané zboží, tedy ty, jež přímo souvisejí s poskytovanými službami či prodaným zbožím, jsou taktéž vyplňovány automaticky. Hodnoty nákladů na specializované práce a prodané zboží jsou odkazovány přímo na listy, které zobrazují tyto náklady v jednotlivých měsících. Jejich výše závisí na objemu plánovaných zakázek. Absolutní výše těchto nákladů je pak samozřejmě součtem těchto plánovaných nákladů v jednotlivých měsících. Plánovanou výši ostatních nákladů, kromě součtových řádků, je třeba vyplnit ručně. Součtové řádky jsou takové řádky, které sčítají náklady, jež jsou pro zjednodušení zařazeny do stejné skupiny nákladů a rozdělovány dle stejného klíče mezi jednotlivá oddělení společnosti. Jedná se např. o tzv. režijní služby, kam lze zahrnout náklady na vedení účetnictví, internetové připojení, provoz telefonů a bankovní poplatky.

V rámci navrhovaného modelu je výše uvedená tabulka č. 9 samozřejmě zpracována v kompletní formě zahrnující veškeré náklady dané společnosti. Mezi doplňkové funkce této tabulky lze zařadit automatický filtr, který uživateli modelu usnadňuje práci při vyplňování požadovaných hodnot nákladů. Při vyplňování hodnot jednotlivých nákladů je např. vhodné si vyfiltrovat pouze ty hodnoty, které je zapotřebí vyplňovat ručně, což vede k usnadnění práce s modelem.

Pro každý druh nákladu, jenž je součástí tabulky s jednotlivými druhy nákladů, existuje v rámci navrhovaného modelu ještě další samostatný list, kde je daný náklad na základě předem stanoveného klíče rozdělován mezi příslušná oddělení společnosti. Možné způsoby rozdělení daného nákladu mezi jednotlivá oddělení a jejich praktická aplikace byla vysvětlena v předchozím textu práce.

Specifickou podobu mají listy, které jsou vytvořeny pro plánování nákladů na specializované práce a nákladů na prodané zboží. Ostatní druhy nákladů mají v rámci jednotlivých listů stejné uspořádání.

Tabulky č. 10 a 11 zobrazují ukázkou výpočtu u takového druhu nákladu, jenž je rozdělován mezi příslušná oddělení dle počtu zaměstnanců.

**Tabulka 10: Ukázka samostatného listu pro náklad na režijní služby I** (Zdroj: vlastní zpracování)

Režijní služby [v Kč]	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství
638 400,00			
počet zaměstnanců	3	4	6
roční náklady	95 760,00	127 680,00	191 520,00
měsíční náklady	7 980,00	10 640,00	15 960,00
průměrné roční náklady na 1 zaměstnance	31 920,00	31 920,00	31 920,00
průměrné měsíční náklady na 1 zaměstnance	2 660,00	2 660,00	2 660,00
průměrné N na 1 zaměstnance / hodina	16,63	16,63	16,63

**Tabulka 11: Ukázka samostatného listu pro náklad na režijní služby II** (Zdroj: vlastní zpracování)

Režijní služby [v Kč]	oddělení 4 vývoj SW	oddělení 5	Σ společnost
638 400,00			
počet zaměstnanců	7	0	20
roční náklady	223 440,00	0,00	638 400,00
měsíční náklady	18 620,00	0,00	53 200,00
průměrné roční náklady na 1 zaměstnance	31 920,00	0,00	
průměrné měsíční náklady na 1 zaměstnance	2 660,00	0,00	
průměrné N na 1 zaměstnance / hodina	16,63	0,00	

Tabulky č. 12 a 13 se týkají druhu nákladu, který je přiřazován jednotlivým oddělením na základě předem stanoveného koeficientu.

**Tabulka 12: Ukázka samostatného listu pro náklad na školení I** (Zdroj: vlastní zpracování)

Školení [v Kč]	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství
12 000,00			
počet pracovníků	3	4	6
<b>koeficient</b>	0,10	0,30	0,30
koeficient * počet pracovníků	0,30	1,20	1,80
přepočtený koeficient	0,06	0,22	0,33
roční náklady	666,67	2 666,67	4 000,00
měsíční náklady	55,56	222,22	333,33

Školení [v Kč]	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství
12 000,00			
průměrné roční náklady na 1 zaměstnance	222,22	666,67	666,67
průměrné měsíční náklady na 1 zaměstnance	18,52	55,56	55,56
průměrné N na 1 zaměstnance / hodina	0,12	0,35	0,35

**Tabulka 13: Ukázka samostatného listu pro náklad na školení II** (Zdroj: vlastní zpracování)

Školení [v Kč]	oddělení 4 vývoj SW	oddělení 5	Σ společnost
12 000,00			
počet pracovníků	7	0	20
<b>koeficient</b>	0,30	0,00	1,00
koeficient * počet pracovníků	2,10	0,00	5,40
přepočtený koeficient	0,39	0,00	1,00
roční náklady	4 666,67	0,00	12 000,00
měsíční náklady	388,89	0,00	1 000,00
průměrné roční náklady na 1 zaměstnance	666,67	0,00	
průměrné měsíční náklady na 1 zaměstnance	55,56	0,00	
průměrné N na 1 zaměstnance / hodina	0,35	0,00	

V rámci navrhovaného modelu je rozdělení příslušného nákladu mezi jednotlivá oddělení společnosti součástí pouze jedné tabulky. Veškeré hodnoty uvedené v těchto tabulkách jsou již vypočítávány automaticky dle předem zadaných hodnot na listu zaměstnanců a listu s jednotlivými druhy nákladů. Listy s takovými druhy nákladů, jež se mezi jednotlivá oddělení rozdělují pomocí stanoveného koeficientu, jsou odkazovány na samostatný list, který obsahuje tabulku s těmito druhy nákladů a jim přiřazenými koeficienty. Výši koeficientů u daných druhů nákladů je možné v průběhu časového období měnit dle aktuální situace. Hodnoty koeficientů jsou stanoveny na základě kvalifikovaného odhadu vedení společnosti dle aktuálních podmínek. Na změnu hodnot jednotlivých koeficientů může mít vliv řada faktorů. Obecným faktorem může být např. změna v činnostech jednotlivých oddělení. Ostatní změny většinou ovlivňují pouze hodnoty koeficientů konkrétních nákladů. Změny hodnot koeficientů nákladu na nájem mohou být způsobeny např. změnou sídla společnosti. Hodnoty koeficientů u nákladu na školení jsou ovlivněny např. strukturou těchto školení, která se může v daných letech



měnit. Ukázkou listu s vybranými druhy nákladů a jim přiřazenými koeficienty poskytuje následující tabulka č. 14.

**Tabulka 14: Ukázka listu pro hodnoty koeficientů nákladů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druh nákladu	Hodnota koeficientu pro oddělení společnosti					$\Sigma$
	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	oddělení 5	
školení	0,10	0,30	0,30	0,30	0,00	1,00
nájem	0,24	0,26	0,26	0,24	0,00	1,00

Kompletní tabulka nákladů, jež jsou přiřazovány jednotlivým oddělením pomocí stanovených koeficientů, je součástí kapitoly „Výpočet koeficientů“. V rámci modelu je zde zahrnuto již zmiňované oddělení 5, které plní funkci tzv. rezervního oddělení. Suma koeficientů pro daný náklad musí být vždy rovna 1, pokud tomu tak není, dané políčko se v rámci modelu rozsvítí červeně a upozorní tak uživatele na chybnou hodnotu.

Další součástí sešitu vytvořeného pro plánování jsou již zmiňované specifické listy pro náklady na specializované služby a pro náklady na prodané zboží. Poněvadž tyto náklady přímo souvisejí s plánovanými výkony, jejich výše je do modelu zadávána na základě konkrétních plánovaných výkonů. Takovýto list je rozdělen do několika sloupců, ve kterých jsou informace o čísle zakázky, oddělení, který daný výkon realizuje, výši příslušného nákladu v jednotlivých měsících a specifikaci služby či druhu zboží, s nímž je daný náklad spojen. Každý řádek se tedy týká jedné služby či jednoho druhu zboží. Model umožňuje zadání výše nákladu v tom měsíci, s nímž časově souvisí. Ukázkou těchto listů poskytují tabulky č. 15 a 16.

**Tabulka 15: Ukázka listu pro náklady na specializované služby** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zakázky	oddělení	$\Sigma$ nákladů	leden	...	prosinec	specifikace služby
1	2	5 000,00	5 000,00			služba 1
2	2	20 000,00			20 000,00	služba 2
3	3	10 000,00		10 000,00		služba 3
4	4	10 000,00	10 000,00			služba 4

**Tabulka 16: Ukázka listu pro náklady na prodané zboží** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zakázky	oddělení	Σ nákladů	leden	...	prosinec	druh prodaného zb.
1	2	3 000,00	3 000,00			zboží 1
2	3	25 000,00			25 000,00	zboží 2
3	4	8 000,00	8 000,00			zboží 3
4	4	10 000,00		10 000,00		zboží 4

Nyní jsme si popsali veškeré skutečnosti, které jsou nezbytné pro pochopení způsobu plánování nákladů této společnosti a pro práci s nimi v rámci ekonomického modelu.

Sešit vytvořený v programu Microsoft Excel, obsahuje také listy určené k plánování výnosů. V rámci modelu existují dva samostatné listy pro plánování výnosů. První z nich se týká výnosů plynoucích z poskytovaných služeb, druhý identifikuje jednotlivé druhy prodaného zboží. Svoji strukturou odpovídají listům určeným pro náklady na specializované práce a náklady na prodané zboží. Následující tabulky zobrazují ukázkou listů týkajících se plánovaných výnosů.

**Tabulka 17: Ukázka listu určeného k plánování výnosů z poskytovaných služeb** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zakázky	oddělení	Σ výnosů	leden	...	prosinec	specifikace služby
1	2	50 000,00			50 000,00	služba 1
2	2	30 000,00		30 000,00		služba 2
3	3	80 000,00			80 000,00	služba 3
4	4	70 000,00	70 000,00			služba 4

**Tabulka 18: Ukázka listu určeného k plánování výnosů z prodaného zboží** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zakázky	oddělení	Σ výnosů	leden	...	prosinec	druh prodaného zb.
1	2	10 000,00		10 000,00		zboží 1
2	3	50 000,00			50 000,00	zboží 2
3	4	20 000,00	20 000,00			zboží 3
4	4	80 000,00		80 000,00		zboží 4

Tento způsob plánování výnosů jsem zvolila po konzultaci s vedením společnosti s ohledem na to, že společnost v současné době má fungující nástroj evidence plánovaných výnosů, který přibližně odpovídá struktuře této tabulky, avšak dále s těmito údaji nepracuje. V rámci tohoto modelu jsou jednotlivé výnosy přiřazovány

příslušným oddělením, a je tedy umožněno jejich další sledování v rámci jednotlivých oddělení společnosti, což doposud nebylo možné. Ekonomický model je nastaven až pro tisíc různých zakázek ve formě poskytovaných služeb a tisíc druhů prodaného zboží. Tento počet by měl být pro potřeby konkrétní firmy zcela dostačující.

Ostatní druhy výnosů, jež svým označením odpovídají struktuře výnosů ve výkazu zisku a ztráty, nemají v tomto modelu vyčleněny samostatné listy, především z důvodu jejich téměř mimořádného výskytu či velmi malých hodnot. Nicméně pro případ, že takové výnosy vzniknou, je možné je do modelu zahrnout v rámci souhrnného listu, který zpracovává veškeré informace o výnosech plynoucích z poskytovaných služeb a prodaného zboží v měsíčním sledu. Ukázku tohoto listu pro vybraný kalendářní měsíc poskytuje následující tabulka.

**Tabulka 19: Ukázka souhrnného listu s druhy výnosů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druhy výnosů	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	Σ společnost
leden	0,00	520 000,00	110 000,00	250 000,00	880 000,00
Tržby za prodej zboží	0,00	20 000,00	40 000,00	0,00	60 000,00
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	0,00	500 000,00	70 000,00	250 000,00	820 000,00
Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu					0,00
Ostatní provozní výnosy					0,00
Tržby z prodeje CP a podílů					0,00
Výnosy z dlouh. fin. majetku					0,00
Výnosy z krát. fin. majetku					0,00
Výnosové úroky					0,00
Ostatní finanční výnosy					0,00
Mimořádné výnosy					0,00

Hodnoty v druhém a třetím řádku jsou vyplňovány automaticky dle informací z předchozích listů, ostatní řádky tabulky je třeba vyplnit ručně.

Stěžejní částí tohoto sešitu jsou listy s tzv. sumárními tabulkami plánovaných nákladů a výnosů jednotlivých oddělení i celé společnosti v kalendářních měsících. Tyto tabulky jsou již vyplňovány zcela automaticky pomocí řady podmínek a odkazů na předchozí

listy. Právě tyto sumární tabulky představují zdrojový kód pro vytvoření obrazu o plánovaném hospodaření jednotlivých oddělení i celé společnosti během daného kalendářního roku, což je očekávaným výstupem tohoto modelu.

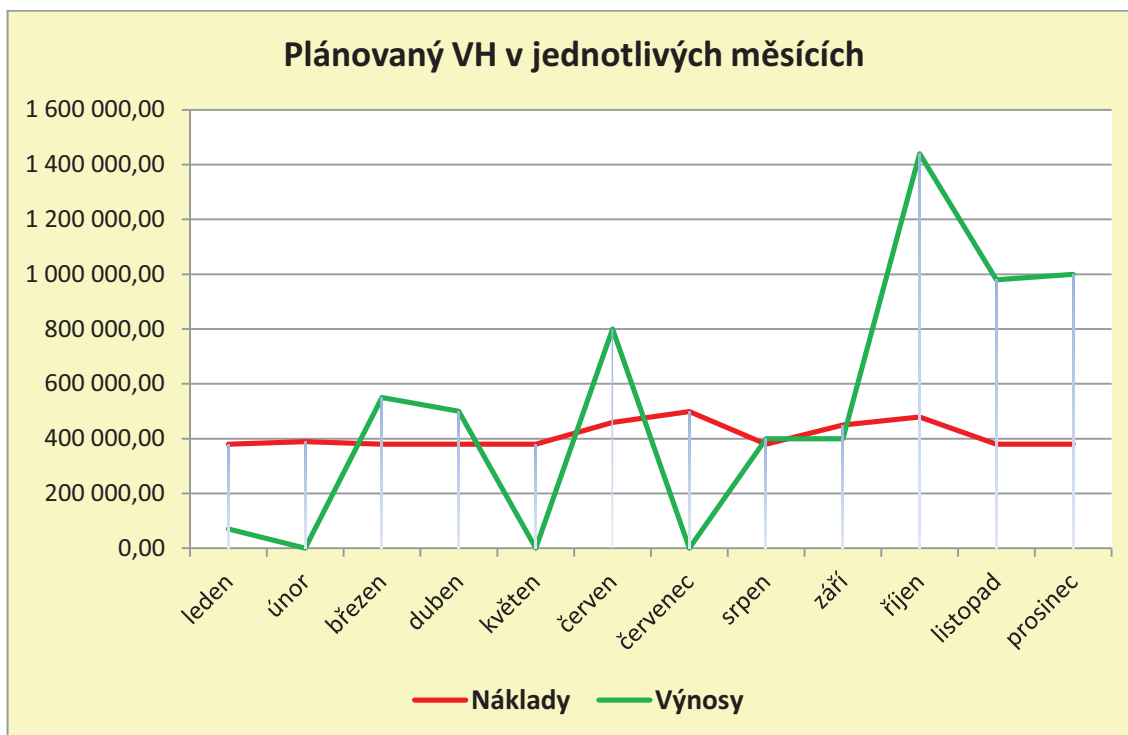
Každému oddělení společnosti je v rámci sešitu věnován jeden samostatný list, který ve formě tabulky zobrazuje plánovaný hospodářský výsledek jak v jednotlivých měsících, tak průběžně od začátku období. Začátek období je shodný s začátkem kalendářního roku. Součástí těchto listů je také grafické zobrazení plánovaného průběhu hospodaření. Celkem daný sešit obsahuje pět listů pro jednotlivá oddělení a jeden list, který zobrazuje výsledná data za celou společnost dohromady.

Pro ukázkou těchto výstupů jsem zvolila oddělení inženýrského poradenství a výsledky zobrazující hospodaření celé společnosti. Následující tabulky a grafy prezentují dosažené výsledky.

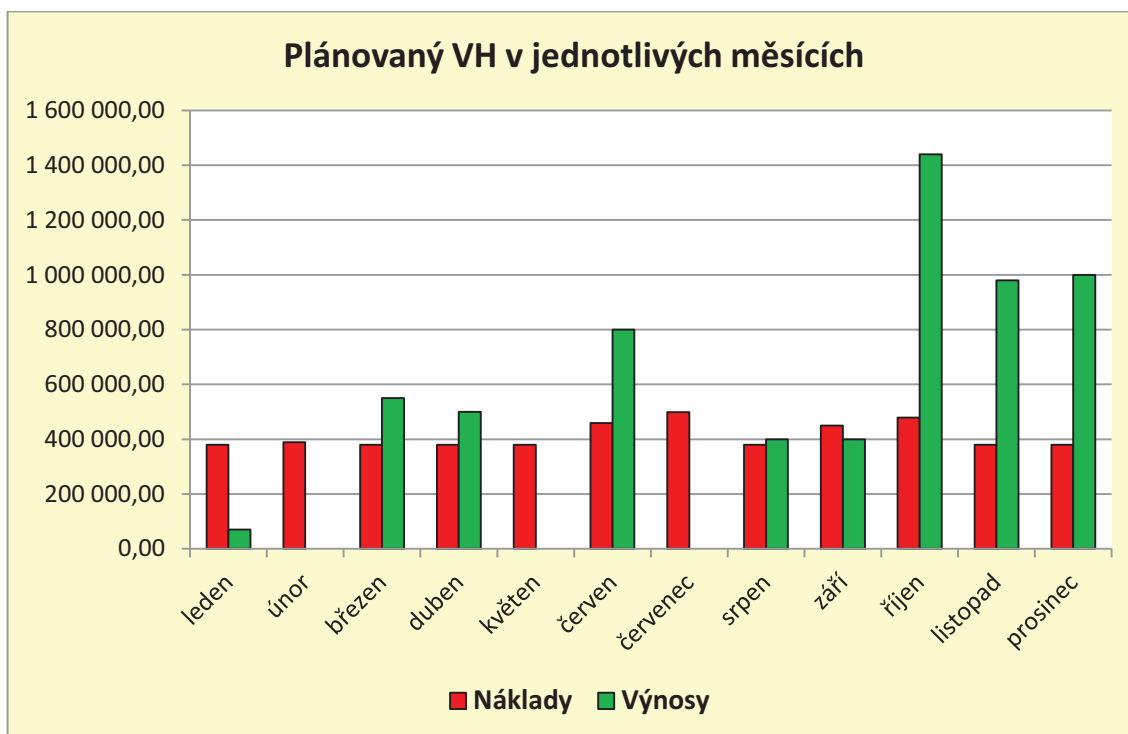
**Tabulka 20: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících** (Zdroj: vlastní zpracování)

oddělení 3 inženýrské poradenství	Výnosy [v Kč]	Náklady [v Kč]	Výsledek hospodaření
			2014
leden	70 000,00	379 249,67	-309 249,67
únor	0,00	389 249,67	-389 249,67
březen	550 000,00	379 249,67	170 750,33
duben	500 000,00	379 249,67	120 750,33
květen	0,00	379 249,67	-379 249,67
červen	800 000,00	459 249,67	340 750,33
červenec	0,00	499 249,67	-499 249,67
srpen	400 000,00	379 249,67	20 750,33
září	400 000,00	449 249,67	-49 249,67
říjen	1 440 000,00	479 249,67	960 750,33
listopad	980 000,00	379 249,67	600 750,33
prosinec	1 000 000,00	379 249,67	620 750,33
celkem	6 140 000,00	4 930 996,05	1 209 003,95

Tato tabulka podává měsíční přehled o plánovaném výsledku hospodaření oddělení inženýrského poradenství. Výsledek hospodaření je uveden ve čtvrtém sloupci tabulky. V rámci funkčního modelu kladné hodnoty svítí zeleně, záporné hodnoty naopak červeně. Číselné hodnoty jsou taktéž zpracovány v grafické podobě viz. grafy č. 2 a 3.



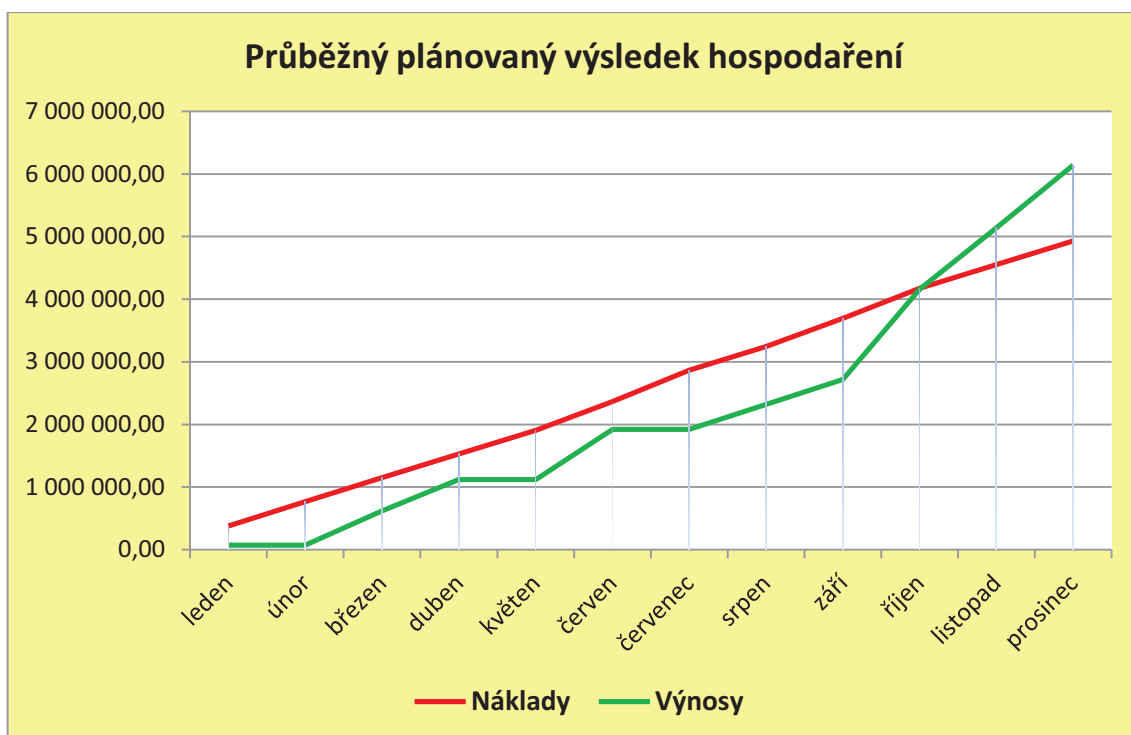
**Graf 2: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících (Zdroj: vlastní zpracování)**



**Graf 3: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících (Zdroj: vlastní zpracování)**

**Tabulka 21: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství** (Zdroj: vlastní zpracování)

oddělení 3 inženýrské poradenství	Σ Výnosů [v Kč]	Σ Nákladů [v Kč]	Průběžný výsledek hospodaření
			2014
leden	70 000,00	379 249,67	-309 249,67
únor	70 000,00	768 499,34	-698 499,34
březen	620 000,00	1 147 749,01	-527 749,01
duben	1 120 000,00	1 526 998,68	-406 998,68
květen	1 120 000,00	1 906 248,35	-786 248,35
červen	1 920 000,00	2 365 498,02	-445 498,02
červenec	1 920 000,00	2 864 747,70	-944 747,70
srpen	2 320 000,00	3 243 997,37	-923 997,37
září	2 720 000,00	3 693 247,04	-973 247,04
říjen	4 160 000,00	4 172 496,71	-12 496,71
listopad	5 140 000,00	4 551 746,38	588 253,62
prosinec	6 140 000,00	4 930 996,05	1 209 003,95
celkem	6 140 000,00	4 930 996,05	1 209 003,95



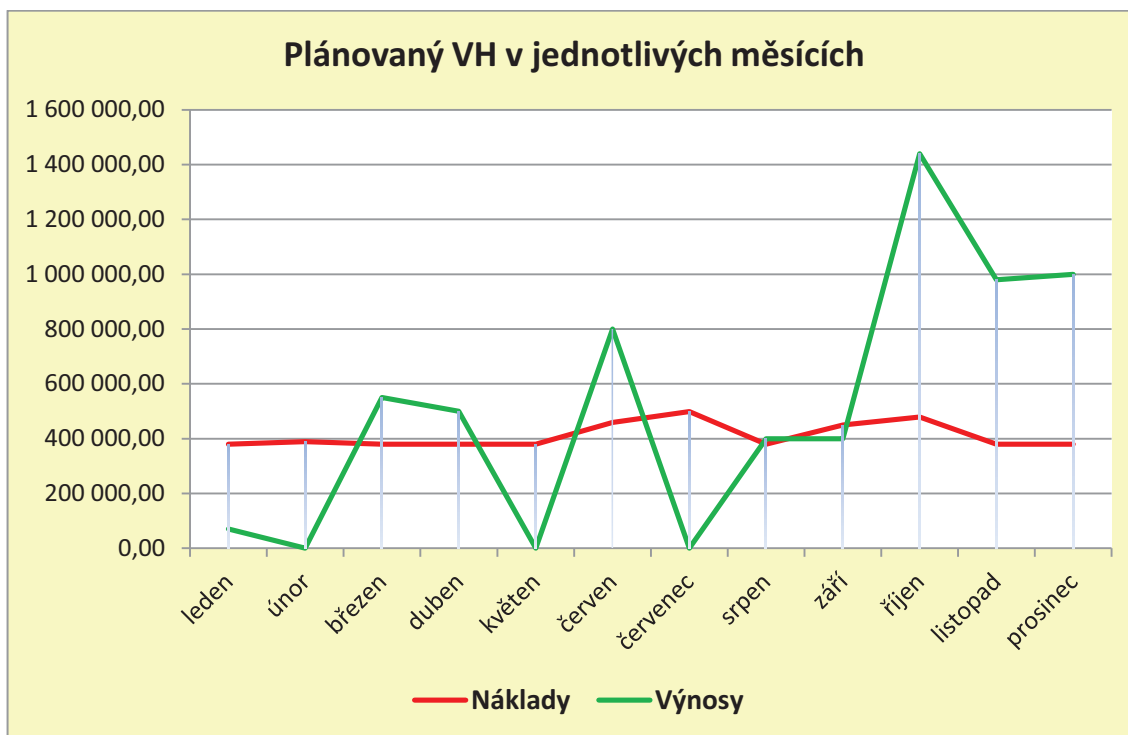
**Graf 4: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství** (Zdroj: vlastní zpracování)



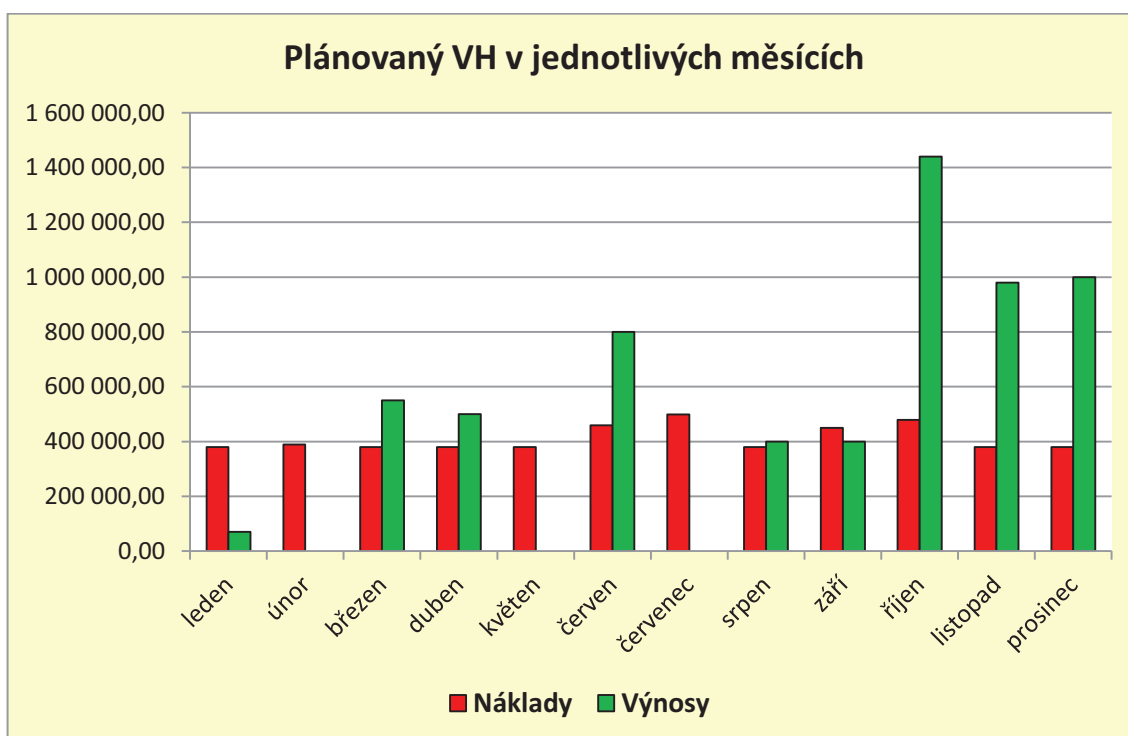
**Graf 5: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství** (Zdroj: vlastní zpracování)

**Tabulka 22: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

Společnost	Výnosy [v Kč]	Náklady [v Kč]	Výsledek hospodaření
			2014
leden	1 040 000,00	1 276 300,00	-236 300,00
únor	760 000,00	1 332 300,00	-572 300,00
březen	950 000,00	1 303 300,00	-353 300,00
duben	1 400 000,00	1 308 300,00	91 700,00
květen	570 000,00	1 366 300,00	-796 300,00
červen	2 450 000,00	1 356 300,00	1 093 700,00
červenec	1 300 000,00	1 441 300,00	-141 300,00
srpen	850 000,00	1 291 300,00	-441 300,00
září	3 540 000,00	1 351 300,00	2 188 700,00
říjen	2 908 000,00	1 461 300,00	1 446 700,00
listopad	2 370 000,00	1 261 300,00	1 108 700,00
prosinec	2 360 000,00	1 261 300,00	1 098 700,00
celkem	20 498 000,00	16 010 600,00	4 487 400,00



**Graf 6: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti (Zdroj: vlastní zpracování)**

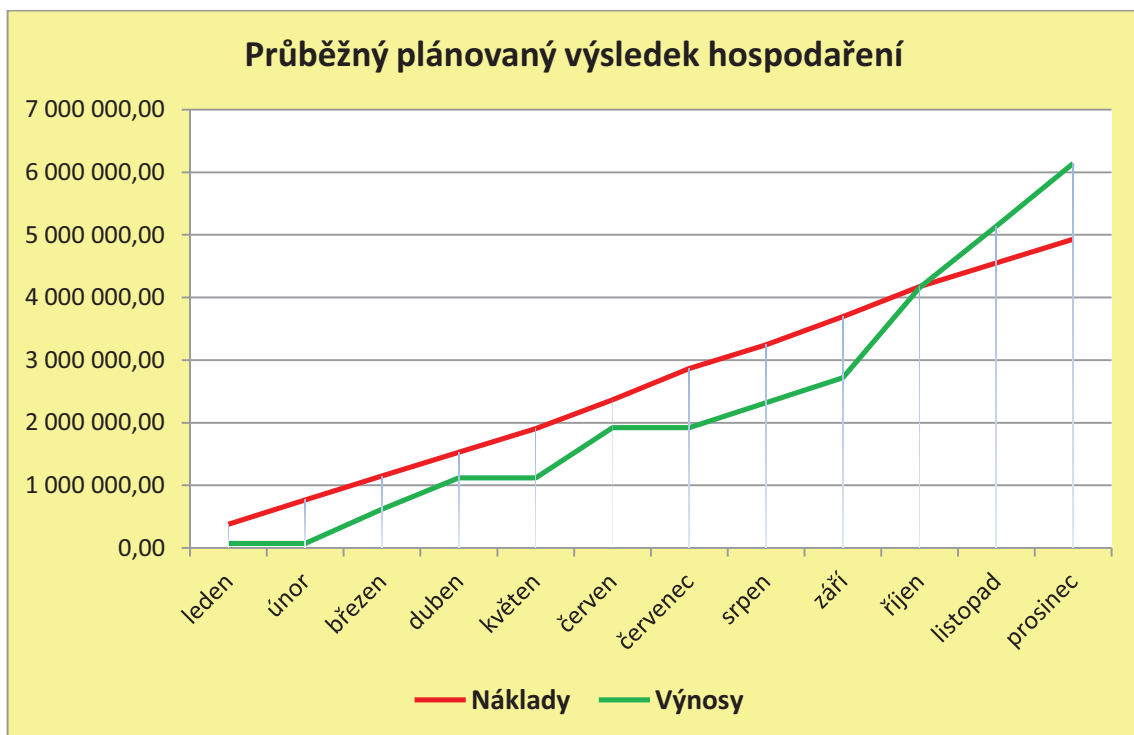


**Graf 7: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti (Zdroj: vlastní zpracování)**



**Tabulka 23: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

Společnost	$\Sigma$ Výnosů [v Kč]	$\Sigma$ Nákladů [v Kč]	Průběžný výsledek hospodaření
			2014
leden	1 040 000,00	1 276 300,00	-236 300,00
únor	1 800 000,00	2 608 600,00	-808 600,00
březen	2 750 000,00	3 911 900,00	-1 161 900,00
duben	4 150 000,00	5 220 200,00	-1 070 200,00
květen	4 720 000,00	6 586 500,00	-1 866 500,00
červen	7 170 000,00	7 942 800,00	-772 800,00
červenec	8 470 000,00	9 384 100,00	-914 100,00
srpen	9 320 000,00	10 675 400,00	-1 355 400,00
září	12 860 000,00	12 026 700,00	833 300,00
říjen	15 768 000,00	13 488 000,00	2 280 000,00
listopad	18 138 000,00	14 749 300,00	3 388 700,00
prosinec	20 498 000,00	16 010 600,00	4 487 400,00
celkem	20 498 000,00	16 010 600,00	4 487 400,00



**Graf 8: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)



**Graf 9: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

Data ostatních oddělení jsou v rámci ekonomického modelu v programu Microsoft Excel zpracována stejným grafickým způsobem, jako je tomu u oddělení inženýrského poradenství a celé společnosti.

Jak již bylo řečeno, kompletní ekonomický model se skládá celkem ze tří sešitů zpracovaných v programu MS Excel. Doposud byla věnována pozornost pouze prvnímu z nich, a to sešitu určenému k plánování v oblasti nákladů a výnosů společnosti. Nyní tedy přejdeme k další části navrhovaného modelu.

Druhý sešit slouží k zobrazení skutečné hospodářské situace společnosti a jejích jednotlivých oddělení v průběhu roku. Struktura tohoto sešitu je naprosto shodná se strukturou sešitu určeného k plánování.

Prakticky bude celý model fungovat tak, že plánovaná data z prvního sešitu budou tvořit výchozí data pro druhý sešit. Následně budou tato data během roku upravována dle skutečné situace. Druhý sešit tedy představuje jakýsi „živý“ nástroj, pomocí kterého je plán konfrontován se skutečností. Je zde využívána metoda standardních nákladů, jež je jednou z metod řízení nákladů. Popisu této metody je v teoretické části na straně 32

věnována samostatná kapitola. Vzhledem k tomu, že by se velká část nákladů této společnosti neměla odchylovat od stanoveného plánu na daný rok, jsem pro zjišťování skutečné hospodářské situace zvolila tuto formu.

Např. mzdové náklady, jež tvoří okolo 50% celkových nákladů této firmy, by se během daného roku neměly měnit. Stejně tak náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a další druhy nákladů fixního charakteru, jako jsou režijní služby, zaměstnanecké benefity, odpisy apod. Nicméně, pokud by nastaly skutečnosti, které by vedly ke změně těchto nákladů, stačí jejich nové hodnoty zadat do tabulky s jednotlivými druhy nákladů.

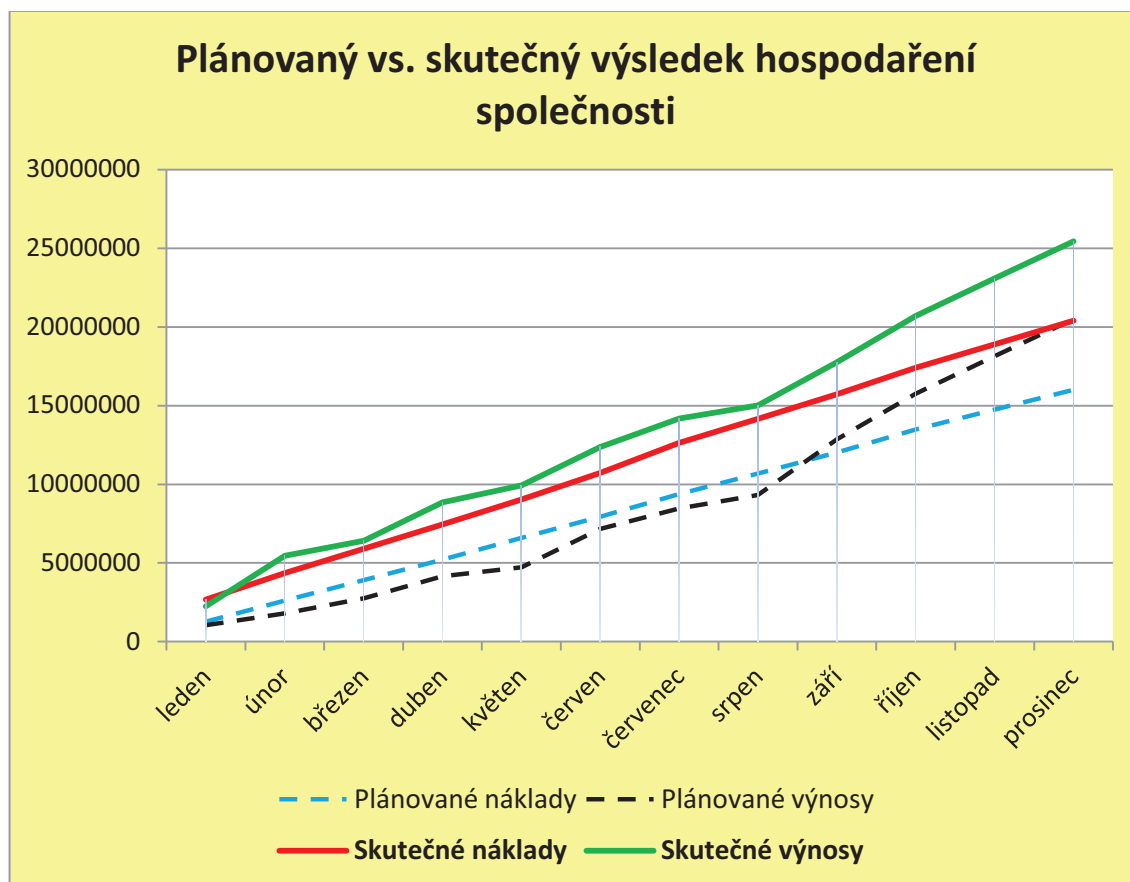
Tento druhý sešit však nejvíce bude pracovat s listy plánovaných výnosů a listy nákladů na specializované práce a nákladů na prodané zboží. Forma těchto listů již byla popsána v rámci popisu prvního sešitu. Zde uživatel modelu měsíčně zkontroluje, zda byly plánované zakázky skutečně realizované či nikoliv. Nerealizované zakázky smaže, naopak nově vzniklé doplní do tabulky v příslušném měsíci. Lze také upravit plánovanou hodnotu výnosu z poskytované služby či prodaného zboží, pokud se liší od skutečné. Stejným způsobem se bude pracovat i s náklady, jež přímo souvisejí s danou zakázkou, projektem nebo prodaným zbožím. Tímto opatřením bude sledována skutečná hospodářská situace společnosti i jejích jednotlivých oddělení.

Způsoby přiřazení nákladů a výnosů jednotlivým oddělením zůstávají stejné. Stejně tak výstupy ve formě tabulek a grafů pro každé oddělení i celou společnost mají stejnou podobu jako v rámci sešitu určeného k plánování.

Na konci roku bude mít uživatel tohoto modelu dva sešity se zadanými daty o výši nákladů a výnosů. Jeden sešit se bude týkat plánovaných nákladů a výnosů a druhý skutečných.

Poslední složkou navrhovaného modelu je třetí sešit, jenž zobrazuje aktuální data z obou předchozích sešitů. Tato data zobrazuje prostřednictvím názorných grafů, kde porovnává plánované náklady a výnosy se skutečnými. Každý graf tedy obsahuje čtyři křivky. Celý sešit je tvořen několika listy, na nichž jsou grafy průběhu plánovaného hospodaření versus skutečného. V rámci tohoto sešitu lze sledovat a porovnávat data jak celé společnosti, tak i jednotlivých oddělení.

Jako ukázkou výstupů tohoto sešitu jsem zvolila srovnání plánovaného a skutečného průběhu hospodaření celé společnosti a oddělení vývoje software. Ukázkou grafického zpracování poskytují grafy č. 10 a 11.



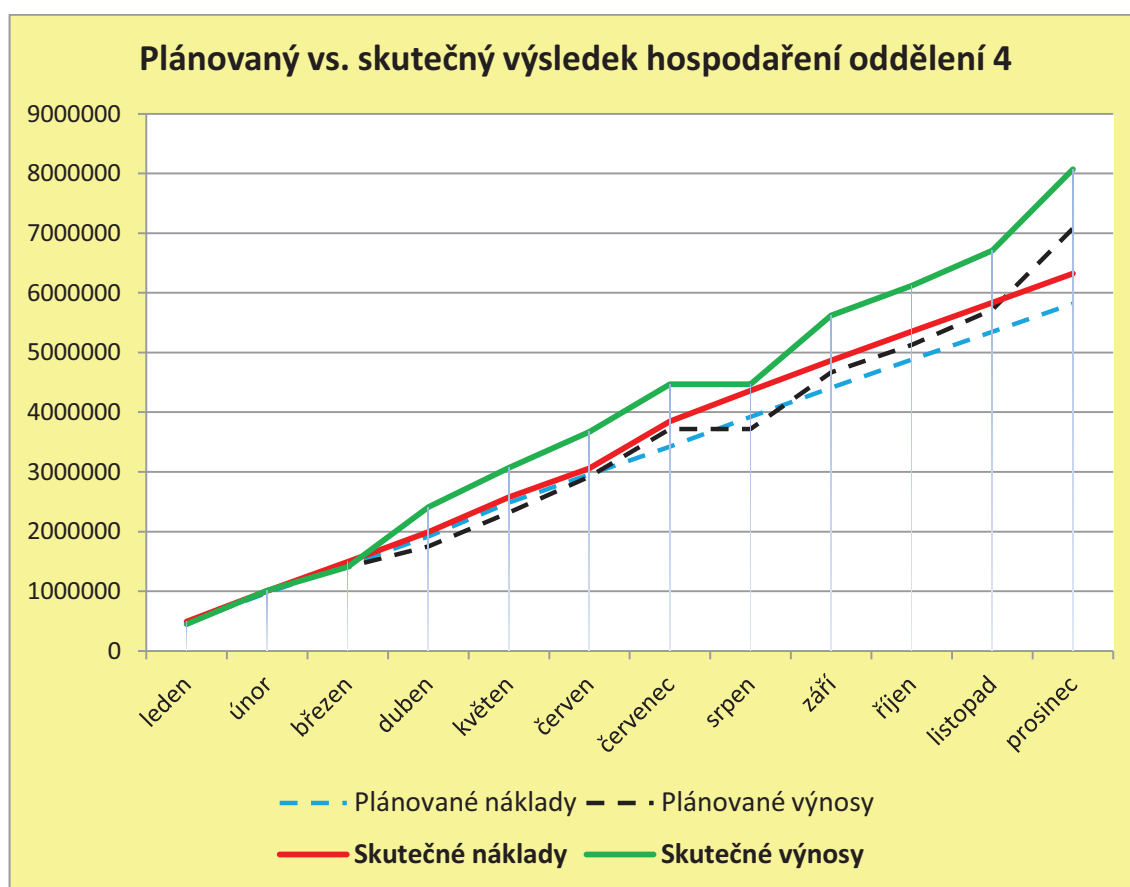
**Graf 10: Průběžný plánovaný vs. skutečný výsledek hospodaření společnosti** (Zdroj: vlastní zpracování)

Součástí třetího sešitu s grafickými výstupy jsou dva samostatné grafy pro každé oddělení a čtyři grafy pro společnost. Jednotlivé grafy jsou schopny reagovat na změny provedené ve zdrojových sešitech, tedy v sešitu vytvořeném pro plánování a sešitu pro zobrazení aktuální hospodářské situace.

V rámci jednotlivých grafů jsou plánované náklady a výnosy značeny přerušovanými čarami, naproti tomu skutečné náklady a výnosy plnými liniemi. Ke správné orientaci slouží legenda umístěná v dolní části každého grafu.

Pomocí těchto grafů může vedení společnosti sledovat, jakým způsobem se vyvíjí skutečnost oproti stanovenému plánu a kontrolovat tak své hospodaření v průběhu roku.

Pokud křivka skutečných nákladů bude hluboko pod plánovanými náklady, může to být pro vedení společnosti pozitivní signál. Lze např. uvažovat o v budoucnu volných finančních prostředcích, které bude možné využít k investování. Naopak pokud se skutečné náklady budou pohybovat vysoko nad plánovanými náklady a současně neporostou i výnosy, může společnost očekávat finanční ztrátu. Konkrétní výši výsledku hospodaření může zjistit v rámci druhého sešitu, jenž zaznamenává skutečné náklady a výnosy. Na základě těchto údajů lze poté vyhodnotit závažnost finanční situace a případně učinit nějaká další opatření vedoucí ke zlepšení situace.



**Graf 11: Průběžný plánovaný vs. skutečný výsledek hospodaření oddělení vývoje software** (Zdroj: vlastní zpracování)

Nyní jsme si popsali strukturu, funkce a návod k použití všech tří sešitů, z nichž se navrhovaný model skládá. V praxi by se navrhovaný model používal tak, že pro každý rok by existovaly tři samostatné sešity. Kopie sešitů předcházejícího roku by vždy sloužily jako výchozí podklad pro následující rok.

### 3.5.1 Sledování jednotlivých zakázek

V rámci ekonomického modelu je sledován průběh hospodaření každého oddělení zvlášť. Samostatně je sledováno hospodaření i administrativního oddělení, ačkoliv je dopředu jasné, že tento výsledek bude záporný. A to z toho důvodu, že zaměstnanci tohoto oddělení vykonávají převážně interní činnosti. Mohli bychom tedy náklady tohoto oddělení považovat za „balík“ režijních nákladů a rozdělovat je mezi ostatní oddělení, pak bychom ale nemohli sledovat nákladovost administrativního oddělení. Dalším důvodem pro tento způsob sledování průběhu hospodaření společnosti je to, že i zaměstnanci ostatních oddělení mohou vykonávat interní činnosti, a tedy i jejich náklady by bylo třeba rozdělit mezi ostatní oddělení. Zjednodušeně řečeno je tedy třeba, aby ztrátu administrativního oddělení pokryly ostatní oddělení svými zisky.

Součástí navrhovaného ekonomického modelu je kromě možnosti sledování plánovaného, resp. skutečného výsledku hospodaření jednotlivých oddělení i možnost podrobného sledování jednotlivých zakázek. Těmto zakázkám jsou dle určitého klíče přiřazovány přímé a režijní náklady. Pomocí tohoto systému je tedy možné orientačně zjišťovat, zda se daná zakázka nachází v plusu či mínusu.

Východiskem pro stanovení sumy přímých a režijních nákladů je výše tzv. koeficientů u jednotlivých zaměstnanců, které jsou součástí listu o zaměstnancích. Tyto koeficienty udávají, kolik procent času zaměstnanci pracují na interních činnostech.

Ekonomický model umožňuje u každého nákladu stanovit jeho výši připadající na hodinu na 1 zaměstnance. Výše tohoto hodinového nákladu se odvíjí od tzv. časového fondu celé společnosti v daném období. Stanovíme-li, že časový fond celé společnosti je např. 38 400 hodin, pak měsíční časový fond odpovídá 3 200 hodinám. Dále pak snadno zjistíme, kolik hodin připadá měsíčně na 1 zaměstnance. V tomto případě se jedná o 160 hodin. Toto číslo je součástí tabulky o zaměstnancích nacházející se na prvním listu příslušného sešitu.

Na základě evidence každého druhu nákladu a stanoveného tzv. časového fondu jsme tedy schopni sumu celkových nákladů společnosti rozdělit nejen mezi jednotlivá oddělení, ale i mezi jednotlivé zaměstnance. Pomocí koeficientu u každého zaměstnance jsme schopni stanovit množství celkových režijních nákladů společnosti.

Těmito celkovými režijními náklady je součet režijních nákladů připadajících na jednotlivé zaměstnance. Režijní náklad na jednoho zaměstnance vypočítáme jako součin hodinového nákladu na daného zaměstnance a jemu přiřazeného koeficientu.

Ostatní náklady je možné na základě časové náročnosti jednotlivých zakázek přímo přiřazovat daným projektům. Zároveň je zohledněno, který konkrétní zaměstnanec se na dané zakázce či prodeji zboží podílel. Tento mechanismus umožňuje sledování či plánování nákladovosti poskytovaných služeb a realizace prodaného zboží.

Předpokladem pro optimální fungování tohoto způsobu přiřazování přímých a režijních nákladů jednotlivým projektům je správné stanovení časového fondu a koeficientů u jednotlivých zaměstnanců. Model samozřejmě umožňuje v průběhu roku tyto zadané údaje dle potřeby měnit.

Pro tento účel je vytvořeno několik dalších samostatných listů, jež jsou součástí jak prvního, tak druhého sešitu. Nejdůležitějšími listy těchto sešitů jsou listy týkající se časové náročnosti poskytovaných služeb a realizace prodaného zboží. Pro každou službu či prodané zboží existuje v rámci příslušného listu jeden řádek. Celá tabulka se skládá z několika sloupců. Každý sloupec se týká jednoho zaměstnance. U jednotlivých zaměstnanců je poté možné v příslušném řádku, jenž specifikuje danou službu či zboží, zadávat počet hodin, po které budou pracovat na dané zakázce. Po vynásobení počtu hodin, který daný zaměstnanec stráví při realizaci dané zakázky, a jeho hodinového nákladu zjistíme objem nákladů, jenž lze dané zakázce přímo přiřadit. Ukázku těchto listů poskytují následující tabulky. První z nich zobrazuje záhlaví tabulky, kde jsou informace o daném zaměstnanci a jeho osobním časovém fondu. Časový fond každého zaměstnance se skládá z tzv. projektových a interních hodin. Podíl projektových a interních hodin se odvíjí od stanoveného koeficientu u daného zaměstnance.

**Tabulka 24: Ukázka listu časová náročnost zakázek I** (Zdroj: vlastní zpracování)

<b>Jméno a příjmení</b>	<b>Jan Novák</b>	<b>Petr Havránek</b>	<b>...</b>	<b>Jakub Malý</b>	<b>Σ</b>
náklady na 1 hodinu	274,80	274,80	376,52	454,62	
CELKEM HODIN	1 920,00	1 920,00	1 920,00	1 920,00	7 680,00
projektové hodiny	192,00	192,00	1 920,00	1 824,00	4 128,00
interní činnosti	1 728,00	1 728,00	0,00	96,00	3 552,00

V rámci modelu je samozřejmě tabulka úplná, tedy obsahuje jména všech zaměstnanců společnosti. Celkový časový fond a suma projektových a interních hodin je tedy podstatně vyšší než v uvedené tabulce. Celkový časový fond je součet veškerých projektových a interních hodin u všech zaměstnanců společnosti.

**Tabulka 25: Ukázka listu časová náročnost zakázek II** (Zdroj: vlastní zpracování)

počet hodin práce jednotlivých zaměstnanců na daném projektu				Σ
192,00	192,00	...	1 824,00	4 128,00
60,00				60,00
				0,00
40,00	100,00			140,00
	50,00	1 500,00		1 550,00
	42,00			42,00
80,00			324,00	404,00
		420,00		420,00
			300,00	300,00
12,00			700,00	712,00
			500,00	500,00

Každý sloupec této tabulky se týká jednoho zaměstnance. O kterého zaměstnance se konkrétně jedná, udává záhlaví celé tabulky, jehož ukázkou poskytuje předchozí tabulka č. 24. Do této tabulky uživatel modelu zadá předpokládaný počet hodin, po které daný zaměstnanec bude pracovat na určité zakázce. Pomocí tohoto systému je také možné zaznamenat práci více zaměstnanců z různých oddělení na jednom projektu.

**Tabulka 26: Ukázka listu časová náročnost zakázek III** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zk.	oddělení	služby	počet hodin		Σ	Σ přímých N	Σ režijních N
			192,00	...	4 128,00		
1	1	služba 1	60,00		60,00	16 488,00	6 052,38
2	1	služba 2			0,00	0,00	0,00
3	2	služba 3	40,00	100,00	140,00	38 471,99	14 122,22
4	2	služba 4		1 550,00	1 550,00	677 189,88	156 353,17
5	2	služba 5		42,00	42,00	11 541,60	4 236,67
6	3	služba 6	80,00	324,00	404,00	169 281,17	40 752,70
7	3	služba 7		420,00	420,00	185 765,97	42 366,67
8	4	služba 8		300,00	300,00	136 386,28	30 261,90
9	4	služba 9	12,00	700,00	712,00	321 532,25	71 821,59
10	4	služba 10		500,00	500,00	227 310,46	50 436,51



Číslo zakázky, kód oddělení a specifikace služby je uvedena na levém okraji této tabulky. Naproti tomu výše přiřazených přímých nákladů a režijních nákladů je na pravém okraji tabulky. Kompletní tabulka zde z důvodu svého velkého formátu nemůže být zobrazena v plném rozsahu.

Postup přiřazování přímých nákladů byl již popsán. Při přiřazování režijních nákladů dané zakázce se postupuje tak, že nejprve sumu celkových režijních nákladů podělíme plánovaným počtem projektových hodin. Tímto výpočtem zjistíme objem režijních nákladů připadajících na jednu projektovou hodinu. Následně jsou tedy režijní náklady přiřazovány jednotlivým zakázkám podle toho, kolik hodin na nich budou v součtu pracovat zaměstnanci společnosti. Analogická tabulka je v rámci modelu vytvořena pro prodané zboží. Konečným výstupem je tabulka zobrazující podrobný přehled jednotlivých zakázek. Pomocí tohoto nástroje tak lze sledovat, zda se daná zakázka pohybuje v zisku či ve ztrátě. Opět existuje v rámci této tabulky pro každou službu (zakázku) jeden řádek. V jednotlivých sloupcích jsou pak údaje o celkových výnosech příslušné zakázky, celkových přímých nákladech, režijních nákladech a konečném výsledku hospodaření. Ukázku tohoto listu poskytují tabulky č. 27 a 28.

**Tabulka 27: Ukázka listu podrobný přehled zakázek I** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zk.	odd.	služba	Σ výnosů	Σ nákladů (spec. práce)	Σ přímých nákladů (zam.)
1	1	služba 1	20 000,00	2 000,00	16 488,00
2	2	služba 2	100 000,00	5 000,00	0,00
3	3	služba 3	500 000,00	30 000,00	11 541,60
4	3	služba 4	890 000,00	40 000,00	169 281,17
5	4	služba 5	1 200 000,00	200 000,00	385 765,97

**Tabulka 28: Ukázka listu podrobný přehled zakázek II** (Zdroj: vlastní zpracování)

č. zk.	odd.	služba	celkové přímé náklady	marže I	režijní náklady	zisk / ztráta
1	1	služba 1	18 488,00	1 512,00	6 052,38	-4 540,38
2	2	služba 2	5 000,00	95 000,00	0,00	95 000,00
3	3	služba 3	41 541,60	458 458,40	4 236,67	454 221,74
4	3	služba 4	209 281,17	680 718,83	40 752,70	639 966,13
5	4	služba 5	585 765,97	614 234,03	162 366,67	451 867,37

Poslední sloupec tabulky udává, zda je daná zakázka v zisku či nikoliv. V rámci modelu kladné hodnoty svítí zeleně, záporné červeně. Pro prodané zboží opět existuje analogicky stejná evidenční tabulka.

Na základě tohoto systému přiřazování nákladů lze zjišťovat přibližné náklady na danou zakázku či realizaci prodaného zboží. Zároveň pomocí předem stanovených nákladů na 1 zaměstnance na hodinu a rozdělení časového fondu na interní a projektové hodiny vážeme postupně veškeré náklady na dané zakázky, projekty či prodané zboží.

Dle kódu oddělení u realizovaných zakázek lze tyto zakázky přiřazovat jednotlivým oddělením. Pomocí tohoto modelu lze poté zjišťovat, jak se dané oddělení podílí na výsledku hospodaření pouze z hlediska uskutečněných zakázek. Pokud tedy nějaké oddělení nebude pracovat na žádné ze zakázek, pak jeho podíl na výsledku hospodaření společnosti bude nula. Náklady, které tomuto oddělení vznikají, budou „rozpuštěny“ v realizovaných zakázkách. Příkladem takového nákladového oddělení může být právě administrativní oddělení, které tak bude mít na výsledku hospodaření společnosti pravděpodobně nulový podíl.

Díky tomuto systému přiřazování nákladů jednotlivým výkonům může společnost včas rozpoznat ztrátové projekty, což jí pomůže v rozhodovacím procesu o jejich realizaci. Zároveň tento systém umožňuje zohlednit spolupráci jednotlivých oddělení na identické zakázce či projektu.

Navrhovaný funkční ekonomický model na CD je přílohou této práce.

### **3.6 Návrh opatření v oblasti účetnictví**

Tato kapitola se zabývá návrhem opatření v oblasti finančního účetnictví, který by dané společnosti zajistil přímou vazbu mezi navrhovaným modelem a výstupy z finančního účetnictví.

Existence systému vzájemných vazeb mezi navrhovaným modelem a daty ve finančním účetnictví by společnosti zaručovala přesnou kontrolu jejího hospodaření. Provázanost těchto dvou subsystémů by zároveň umožňovala analyzovat odchylky od stanoveného plánu nákladů a výnosů.

Propojení navrhovaného modelu s výstupy finančního účetnictví by bylo možné realizovat prostřednictvím analytické evidence jednotlivých druhů nákladů a výnosů.

Analytická evidence nákladů by měla být vedena v rozsahu, jenž odpovídá účelovému členění nákladů v rámci navrhovaného modelu. To znamená, že soustava analytických účtů by měla být navržena tak, aby zajistila možnost přiřazení skutečných nákladů všem druhům nákladů v rámci ekonomického modelu. Návrh analytické evidence některých druhů nákladů zobrazuje následující tabulka.

**Tabulka 29: Návrh analytické evidence některých druhů nákladů** (Zdroj: vlastní zpracování)

Druhy nákladů	Návrh analytické evidence
školení	518.01
nájem	518.02
účetnictví	518.03
telefony	518.04
internet	518.05
<b>náklady na pracovní cesty</b>	
cestovné	512.01
stravné	512.02
<b>režijní materiál</b>	
kancelářské potřeby	501.01
náplně do tiskárny	501.02
vody	501.03
občerstvení	513.01
<b>odpisy</b>	
auta	551.01
vybavení kanceláří	551.02
síť, aktivní prvky, server	551.03
výpočetní technika	551.04
telefony	551.05
stavby	551.06

Ostatní druhy nákladů by byly evidovány rovněž na analytických účtech. Jejich označení by však bylo vhodné konzultovat s osobami, které se podílejí na vedení finančního účetnictví příslušné společnosti. Nejvýraznější složku nákladů tvoří náklady mzdové, které by se během jednoho sledovaného období neměly měnit, tudíž jejich podrobnou evidenci neshledávám jako nezbytnou.

U výnosů by se postupovalo obdobným způsobem. Avšak analytická evidence by v tomto případě neidentifikovala příslušný druh výnosu, nýbrž oddělení, které jej realizuje.

Návrh přiřazení skutečných výnosů daným oddělením pomocí analytické evidence prezentuje následující tabulka.

**Tabulka 30: Návrh analytické evidence výnosů** (Zdroj: vlastní zpracování)

<b>Návrh analytické evidence výnosů</b>					
Druhy výnosů	oddělení 1 správní oddělení	oddělení 2 správa sítí	oddělení 3 inženýrské poradenství	oddělení 4 vývoj SW	oddělení 5
Tržby za vlastní výroby	601.1	601.2	601.3	601.4	601.5
Tržby z prodeje služeb	602.1	602.2	602.3	602.4	602.5
Tržby za prodej zboží	604.1	604.2	604.3	604.4	604.5

Ostatní výnosy společnosti v členění odpovídajícím ve výkazu zisku a ztráty není třeba blíže identifikovat, protože vznikají většinou nahodile. Jejich výše by se do modelu převáděla ručně na základě evidence syntetických účtů příslušných danému druhu výnosu. Přiřazení příslušného výnosu jednotlivým oddělením by probíhalo na základě vyhodnocení aktuálního případu.

Před aplikací navrhovaného systému by bylo třeba mírně upravit stávající ekonomický model. Data z knihy analytické evidence by se exportovala do navrhovaného modelu v programu MS Excel a následně by se mohla automaticky přenášet do připravených tabulek zobrazujících aktuální průběh hospodaření.

Navrhovaný způsob provázanosti ekonomického modelu a finančního účetnictví by bylo možné v budoucnu upravit dle potřeb firmy a osob zainteresovaných na vedení finančního účetnictví v této společnosti.

## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo vytvoření funkčního a v praxi použitelného modelu finančního plánování a kontroly v konkrétní společnosti. Lze konstatovat, že tento hlavní cíl byl splněn. Společně s ním byly splněny i dílčí cíle jako zpracování výstupů ve formě názorných tabulek a grafů.

Funkční ekonomický model je zpracován v programu Microsoft Excel a sestává ze tří sešitů. Navrhovaný model umožňuje rozdělení příslušných nákladů a výnosů mezi jednotlivá oddělení společnosti, a tím umožňuje sledování podílu těchto oddělení na celkovém výsledku hospodaření podniku. Uživatelé tohoto modelu mají zároveň možnost srovnávat skutečné hospodářské výsledky se stanoveným plánem, což jim může pomoci v rozhodovacím procesu o plánovaných investicích.

Součástí navrhovaného modelu je i systém umožňující přiřazení nákladů jednotlivým zakázkám a projektům. Pomocí tohoto mechanismu lze rozhodovat o výhodnosti či nevýhodnosti dané zakázky nebo projektu.

Předností tohoto ekonomického modelu je jeho snadná obsluha v kombinaci s poměrně přesnými výsledky. Tento ekonomický model je nastaven pro potřeby konkrétní firmy, která tento model bude používat. Do budoucna by samozřejmě bylo možné na tomto modelu dále pracovat a rozvíjet ho.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

LANDA, M. a M. POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

PŘÍSPĚVATELÉ WIKIPEDIE. *Malé a střední podniky* [online]. Wikipede: Otevřená encyklopedie, c2013 [cit 2013-22-05]. Dostupné z: [http://cs.wikipedia.org/wiki/Malé\\_a\\_střední\\_podniky](http://cs.wikipedia.org/wiki/Malé_a_střední_podniky)

SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press, 2007. 154 s. ISBN 978-80-251-1830-6.

SEDLÁČEK, J. *Účetní data v rukou manažera: finanční analýza v řízení firmy*. 2. doplněné vydání. Praha: Computer Press, 2001. 220 s. ISBN 80-7226-562-8.

Zákon č.513/1991Sb., obchodní zákoník ze dne 5. listopadu 1991.

## SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

### Seznam tabulek

Tabulka 1: Kritéria pro zařazení podniku mezi SME .....	15
Tabulka 2: Přehled nákladů společnosti .....	45
Tabulka 3: Podíl jednotlivých oddělení na nákladech a výnosech společnosti .....	47
Tabulka 4: Způsob přiřazování nákladů jednotlivým oddělením .....	48
Tabulka 5: Koeficienty nákladů.....	49
Tabulka 6: Výpočet přiřazení licenčních nákladů .....	50
Tabulka 7: Ukázka listu zaměstnanci I.....	52
Tabulka 8: Ukázka listu zaměstnanci II.....	52
Tabulka 9: Ukázka listu druhy nákladů .....	53
Tabulka 10: Ukázka samostatného listu pro náklad na režijní služby I.....	55
Tabulka 11: Ukázka samostatného listu pro náklad na režijní služby II .....	55
Tabulka 12: Ukázka samostatného listu pro náklad na školení I.....	55
Tabulka 13: Ukázka samostatného listu pro náklad na školení II .....	56
Tabulka 14: Ukázka listu pro hodnoty koeficientů nákladů .....	57
Tabulka 15: Ukázka listu pro náklady na specializované služby .....	57
Tabulka 16: Ukázka listu pro náklady na prodané zboží.....	58
Tabulka 17: Ukázka listu určeného k plánování výnosů z poskytovaných služeb.....	58
Tabulka 18: Ukázka listu určeného k plánování výnosů z prodaného zboží.....	58
Tabulka 19: Ukázka souhrnného listu s druhy výnosů .....	59
Tabulka 20: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících .....	60
Tabulka 21: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství .....	62
Tabulka 22: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti .....	63
Tabulka 23: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti.....	65
Tabulka 24: Ukázka listu časová náročnost zakázek I .....	71
Tabulka 25: Ukázka listu časová náročnost zakázek II .....	72
Tabulka 26: Ukázka listu časová náročnost zakázek III.....	72

Tabulka 27: Ukázka listu podrobný přehled zakázek I.....	73
Tabulka 28: Ukázka listu podrobný přehled zakázek II .....	73
Tabulka 29: Návrh analytické evidence některých druhů nákladů.....	75
Tabulka 30: Návrh analytické evidence výnosů .....	76

## Seznam grafů

Graf 1: Organizační struktura společnosti .....	35
Graf 2: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících.....	61
Graf 3: Plánovaný výsledek hospodaření oddělení inženýrského poradenství v jednotlivých měsících.....	61
Graf 4: Průběžný plánovaný výsl. hosp. oddělení inženýrského poradenství .....	62
Graf 5: Průběžný plánovaný výsl. hosp. oddělení inženýrského poradenství .....	63
Graf 6: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti.....	64
Graf 7: Měsíční plánovaný výsledek hospodaření společnosti.....	64
Graf 8: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti .....	65
Graf 9: Průběžný plánovaný výsledek hospodaření společnosti .....	66
Graf 10: Průběžný plánovaný vs. skutečný výsl. hosp. společnosti .....	68
Graf 11: Průběžný plánovaný vs. skutečný výsl. hosp. oddělení vývoje software.....	69



## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1: CD s navrhovaným ekonomickým modelem v programu Microsoft Excel